

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

**РІЙ АНДРІЙ РОМАНОВИЧ**

**«Облік і аудит основних засобів підприємства:  
методика та організація / Accounting and audit of  
fixed assets of the enterprise: methods and organization**

**спеціальність: 071 - Облік і оподаткування**  
**освітньо-професійна програма – Облік, оподаткування та правове**  
**забезпечення підприємництва**

**Кваліфікаційна робота**

Виконала студентка групи  
ОПДмз-21  
Андрій Рій

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент Питель С. В.

---

Кваліфікаційну роботу допущено  
до захисту:  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2020 р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ **Н.В. Починок**

**Тернопіль – 2020**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. Теоретико-методичні засади обліку основних засобів підприємства.....</b>	<b>6</b>
1.1. Сутність, класифікація, визнання та оцінка основних засобів .....	6
1.2. Характеристика амортизації та її роль у плануванні процесу оновлення основних засобів.....	17
1.3. Інформаційна складова обліку як засіб забезпечення амортизаційної політики.....	29
<b>Висновки до розділу 1.....</b>	<b>37</b>
<b>РОЗДІЛ 2. Організація і методика бухгалтерського обліку основних засобів підприємства.....</b>	<b>39</b>
2.1. Організація та документування операцій з обліку основних засобів	39
2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку основних засобів...	46
2.3. Облік амортизації основних засобів.....	58
2.4. Методика бухгалтерського обліку формування та використання амортизаційного фонду .....	72
<b>Висновки до розділу 2.....</b>	<b>83</b>
<b>РОЗДІЛ 3. Організація і методика аудиту основних засобів підприємства .....</b>	<b>85</b>
3.1. Організація аудиту основних засобів.....	85
3.2. Аналіз ефективності використання основних засобів.....	94
<b>Висновки до розділу 3.....</b>	<b>103</b>
<b>Висновки.....</b>	<b>106</b>
<b>Список використаних джерел.....</b>	<b>111</b>
<b>Додатки.....</b>	<b>123</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Основні засоби є одним з найважливіших чинників будь-якого виробництва, від їх стану та ефективності використання залежать кінцеві результати господарської діяльності. Кризові явища у економіці країни, недосконала амортизаційна політика спричинила спад інвестиційної активності економіки в цілому та окремих підприємств, підвищення ступеню зношеності основних засобів.

В умовах транзитивної економіки оновлення основних засобів потребує відповідних інвестицій. В інвестиційній діяльності особливого значення набуває проблема формування джерел інвестиційних ресурсів. Цей процес, як свідчить практика господарювання, достатньо складний.

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ та методичних підходів до проблеми обліку, аудиту та аналізу основних засобів зробили провідні вчені-економісти: С. Голов, Л. Городянська, В. Жук, З. Задорожний, Г. Кірейцев, Я. Крупка, Л. Сук, П. Сук, С. Хома, Н.І. Дорош, А. Борисов, Ф. Бутинець, Р. Хом'як та інші.

Враховуючи внесок вчених та практиків у розв'язання теоретичних та методичних питань обліку, аудиту та аналізу основних засобів, встановлено, що залишаються невирішені питання щодо шляхів оновлення таких активів, створення амортизаційних фондів з метою оновлення основних засобів, ефективності їх використання тощо.

Вважаємо, що окремі засади теорії та практики обліку й аудиту основних засобів залишаються дискусійними та потребують подальших наукових досліджень і розробок у напрямі їх удосконалення. Науково-теоретична та практична значимість окреслених проблемних питань зумовила актуальність теми дослідження, постановку мети і завдань.

**Мета і завдання дослідження.** Мета кваліфікаційної роботи полягає в удосконаленні методики та організації бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів підприємств.

Для досягнення поставленої мети в роботі передбачається виконання таких завдань:

- дослідити економічну сутність основних засобів, окреслити їх місце і роль у структурі необоротних активів підприємства;
- визначити критерії класифікації основних засобів, їх визнання та оцінку, дати пропозиції щодо їхнього удосконалення з урахуванням вітчизняного і зарубіжного досвіду;
- уточнити сутність поняття «амортизація», структурувати основні проблемні питання облікового відображення амортизації основних засобів;
- обґрунтувати роль інформаційної складової обліку в забезпеченні здійснення ефективної амортизаційної політики на макро- і мікрорівнях;
- розкрити особливості документування операцій з надходження, руху та вибуття основних засобів, надати пропозиції щодо їх удосконалення;
- оцінити методика та організацію синтетичного та аналітичного обліку основних засобів з метою їх удосконалення;
- визначити методичний підхід до облікового відображення амортизації основних засобів з метою розробки дієвого механізму формування й використання амортизаційного фонду;
- надати пропозиції з удосконалення методики та організації аудиту основних засобів з метою забезпечення релевантної інформації для потреб управління підприємством;
- здійснити аналіз ефективності використання основних засобів як складової частини аудиту.

**Об'єктом дослідження** є обліково-аналітичний процес, що характеризує надходження, рух та вибуття основних засобів у ПП «Форвард-Орто» (м. Тернопіль).

**Предметом дослідження** є методика та організація обліку і аудиту основних засобів.

**Методи дослідження.** Для забезпечення досягнення поставленої мети в кваліфікаційній роботі використовувались такі методи економічних

досліджень: теоретичного узагальнення, дедукції та індукції, аналогії, аналізу і синтезу.

Під час проведення дослідження були детально вивчені і проаналізовані праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, нормативно-правові акти, дані поточного обліку та звітності ПП «Форвард-Орто» (м. Тернопіль).

**Наукова новизна одержаних результатів** проведеного дослідження полягає у поглибленні теоретичних положень і вдосконаленні на цій основі методики та організації обліку й аудиту основних засобів, а саме:

➤ обґрунтовано комплексне обліково-інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку формування і використання амортизаційного фонду (в частині операцій з використання й оновлення основних засобів) за організаційно-методичними складовими, що дозволяє контролювати рівень витрат підприємства через своєчасне документальне відображення нарахування зносу основних засобів, а також ефективно управляти процесом оновлення матеріально-технічної бази підприємства.

**Апробація наукових досліджень.** За результатами дослідження було опубліковано дві статті: на тему «Особливості визначення ліквідаційної вартості основних засобів» у збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи України» (Тернопіль, 2020), а також на тему «Особливості проведення аудиту основних засобів» у збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи України» (Тернопіль, 2020).

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у можливості застосування викладених у кваліфікаційній роботі пропозицій щодо обліку і аудиту основних засобів у ПП «Форвард-Орто» та інших підприємствах.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1 Сутність, класифікація, визнання та оцінка основних засобів

В розпорядженні підприємств перебуває значна кількість різноманітних засобів, які забезпечують і складають основу фінансово-господарської діяльності підприємства. Для управління діяльністю підприємства необхідно знати, які господарські засоби воно має, де ці засоби розміщені і для чого призначені. Основною класифікацією активів підприємства є їх поділ на оборотні та необоротні.

Зазначимо, що поділ активів на основні (необоротні) й оборотні прийшло в практику бухгалтерського обліку з економіки через судову сферу наприкінці ХІХ-го або початку ХХ-го ст. Вперше зазначені терміни з'явилися в Англії, у судових звітах, попавши туди з економічної літератури того часу. Пізніше, в декількох судових справах також торкалися методів оцінки фіксованих (необоротних) і оборотних активів.

Для правильного визначення поняття «необоротні активи» та розкриття їх сутності слід, в першу чергу, дослідити, що розуміють під цим терміном в різних науках економічної групи.

В економічній теорії, фінансах, бухгалтерському обліку по різному розглядають їх, по різному трактують дане поняття, навіть зустрічаємо різну назву терміну, який є об'єднуючим для засобів довгострокового користування. Для правильного розуміння поняття необоротних активів необхідно дослідити поняття активу, що нами було здійснено у попередніх дослідженнях. Визначено, що активи – це сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів і

прав, виражених у грошовій вартості, які контролюються підприємством і використовуються з певною метою [6].

В своїх наукових працях з питань фінансового менеджменту І. О.Бланк під активами підприємства розуміє контрольовані ним економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого в них капіталу, які характеризуються детермінованою вартістю, продуктивністю і здатністю генерувати дохід, постійний оборот яких в процесі використання зв'язаний з факторами часу, ризику і ліквідності. Зокрема вчений виділяє декілька класифікаційних ознак [7]:

1. За основними функціональними ознаками:
  - Основні засоби;
  - Нематеріальні активи.
2. За характером обслуговування окремих напрямів операційної діяльності:
  - Необоротні активи, які обслуговують процес виробництва продукції,
  - Необоротні активи, які обслуговують процес реалізації продукції;
  - Необоротні активи, які обслуговують процес управління операційною діяльністю.
3. За характером володіння:
  - Власні необоротні активи;
  - Орендовані необоротні активи.
4. За формами заставного забезпечення кредиту і особливостями страхування:
  - Рухомі необоротні активи;
  - Нерухомі необоротні активи.
5. За характером відображення зносу:
  - Необоротні активи, що амортизуються;
  - Необоротні активи, що не амортизуються [9].

Саме ця класифікація активів призначена для цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Зарубіжні вчені-бухгалтери М. Р.Метьюс, М. Б. Перера зазначають, що «поділ активів на основні і оборотні прийшов у практику бухгалтерського

обліку з економіки через судову сферу в кінці XIX або на початку XX століття»[18].

Варто наголосити на тому, що те, що в економіці та юриспруденції називають капіталом, в бухгалтерському обліку називають активами. Тому однією з теорій походження поділу активів на оборотні та необоротні (основні) є класичний поділ капіталу визначним економістом Карлом Марксом на оборотний і основний. На думку дослідника М. В. Півторака єдиним активом, який не є оборотним, є земля. Виходячи з цього, він пропонує поділяти активи на основні і оборотні, що відповідає класичному принципу поділу капіталу.

В іноземній економічній та обліковій практиці поняття «необоротні активи» позначають різними термінами, що впливає з особливостей перекладу з різних мов світу. Наприклад, англійською мовою необоротні активи можуть називатися *non-current assets* (необоротні активи), *fixed assets* (фіксовані активи), *long-term assets* (довгострокові активи) тощо.

Для правильного визначення поняття «необоротні активи» та розкриття їх сутності необхідно провести огляд економічної літератури.

Б. Нідлз та інші поділяють необоротні активи на матеріальні активи та нематеріальні активи [16].

В. Є. Ванкевич у своєму дослідженні пропонує ще одну класифікаційну ознаку, а саме за критерієм участі необоротних активів у створенні економічної вигоди, відповідно до якої виділяє довгострокові матеріальні і нематеріальні активи комерційної діяльності та довгострокові матеріальні активи некомерційної діяльності (соціально-культурної і житлової сфери). Вважаємо, що в цьому поділі є неточність, оскільки друга група необоротних активів також повинна мати назву довгострокових матеріальних і нематеріальних активів некомерційної діяльності.

Досліджуючи проблемні та актуальні питання амортизаційної політики, Я. В. Ошмарін пропонує у фінансовій звітності розкривати інформацію про необоротні активи у розрізах майна, що амортизується, і майна, що не амортизується [79].

Узагальнюючи розглянуті класифікаційні ознаки, наведемо класифікацію необоротних активів (рис.1.1).





Рис.1.1. Класифікація необоротних активів

Наведена на рис.1.1 класифікація є узагальненою, однак було внесено деякі уточнення. Зокрема, за основними функціональними видами пропонуємо класифікувати необоротні активи на матеріальні та нематеріальні активи, виходячи з їх матеріальної форми. Крім того, для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності виділено окремі групування засобів довгострокового користування за статтями балансу – матеріальні активи, нематеріальні активи та фінансові активи. Однак такий поділ є не зовсім коректним, оскільки фінансові активи можуть бути матеріальними і нематеріальними. Тому, саме на цьому етапі, доречним є дослідження балансових звітів інших країн світу з метою визначення оптимального складу довгострокових активів.

Щодо нарахування амортизації необоротні активи пропонуємо класифікувати так: необоротні активи, які амортизуються і необоротні активи, які не амортизуються. Зокрема, слід віднести до необоротних активів, які підлягають нарахуванню амортизації: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи, інвестиційну нерухомість, а до необоротних активів, які не підлягають нарахуванню амортизації: капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, відстрочені податкові активи, довготермінову дебіторську заборгованість, гудвіл.

В Україні у бухгалтерському обліку до необоротних активів відносять:

- Основні засоби;
- Інші необоротні матеріальні активи;
- Нематеріальні активи;
- Довготермінові фінансові інвестиції;
- Капітальні інвестиції;
- Довгострокові біологічні активи;
- Відстрочені податкові активи;
- Довготермінову дебіторську заборгованість;
- Гудвіл.

Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств основні засоби класифікують: інвестиційна нерухомість, земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби.

Основні засоби є важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання, тому бухгалтерський облік повинен забезпечувати систему управління якісною інформацією для подальшого вирішення проблем ефективного та раціонального використання матеріальних активів.

Традиційним і найбільш методично розробленим способом оцінки в національній обліковій практиці є відображення основних засобів за первісною вартістю, яка складається з фактичних витрат на їх виробництво і придбання [103].

Розрізняють такі види оцінки основних засобів.

Первісна вартість – це вартість будівництва або придбання об'єктів. За первісною вартістю зараховуються на баланс підприємства придбані у постачальників або створені власними силами основні засоби. Згідно з НП(С)БО 7 первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Національним положенням стандартом бухгалтерського обліку 7 передбачено базовий перелік витрат, які формують первісну вартість об'єктів основних засобів, з урахуванням всіх особливостей. До неї входять:

1) суми, які підприємство сплачує постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків, зокрема, у першу чергу це – ПДВ, що потрапляє до податкового кредиту покупця основного засобу);

2) реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, пов'язані з

придбанням (одержанням) прав на об'єкт основного засобу;

3) суми ввізного мита;

4) суми непрямих податків, сплачених при купівлі основного засобу, якщо вони не відшкодовуються підприємству;

5) витрати зі страхування ризиків доставки основного засобу;

6) витрати на транспортування, встановлення, монтаж, налагодження основного засобу;

7) інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основного засобу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою.

8) фінансові витрати. До первісної вартості об'єкту основного засобу, що придбаний (створений) повністю або частково за рахунок запозичень (позик, векселів, облігацій, інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховують відсотки, також потрапляють фінансові витрати, тобто витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані з такими запозиченнями. Але не будь-які фінансові витрати, а виключно ті, які збільшують собівартість кваліфікаційних активів за правилами НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» [41].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 передбачає, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудування, дообладнання, реконструкція та ін.), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, спочатку очікуваних від використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Зазначимо, що витрати, здійснювані для підтримки об'єкта в робочому стані й одержання визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат операційної діяльності.

Переоцінена (відтворювальна) вартість – це первісна вартість основних засобів з урахуванням їх переоцінки (індексації). Переоцінці підлягають об'єкти, балансова (залишкова) вартість яких суттєво відрізняється від їх

справедливої вартості. Якщо змінюється ціна якогось об'єкта, то має бути проведена переоцінка всіх об'єктів групи, до якої він належить.

Залишкова (балансова) вартість – це первісна (переоцінена) вартість за вирахуванням суми зносу. Цю вартість називають балансовою, оскільки саме вона, а не первісна, враховується при підрахунку валюти балансу.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 вводить такий новий вид оцінки основних засобів, як їх справедлива вартість. Справедливою вартістю є сума, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Крім цього, НП(С)БО 7 встановлює ще й ліквідаційну вартість активів – суму коштів, яку підприємство очікує отримати за актив після закінчення строку його корисного використання за вирахуванням витрат, пов'язаних з його вибуттям.

Основні проблеми, що виникають в процесі оцінки за справедливою вартістю основних засобів, є:

1. На сьогодні відсутні методичні основи обґрунтованого визначення вихідної оцінки основних засобів, що є досить важливим.
2. Використання поняття «справедлива вартість» в НП(С)БО, оскільки ринкові ціни не можна назвати справедливими, так як вони не можуть бути одночасно справедливими для двох учасників ринку – продавця і покупця.
3. При виборі об'єктивного методу оцінки основних засобів необхідно мати на увазі, що не існує такої оцінки, яка б задовольняла вимоги всіх без винятку користувачів фінансової звітності [15].

Вартість, що амортизується – первісна або переоцінена (відновна) вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Процедура визнання основного засобу є обов'язковою при надходження об'єкта на підприємство. У цьому випадку виконують первісне визнання, в результаті якого об'єкт потрапляє до тієї чи іншої облікової групи – статті балансу.

Із прийняттям ПКУ багато правил бухгалтерського обліку стали

визначальними для оподаткування. Первісна вартість основного засобу у податковому обліку є одним із показників для нарахування амортизації, що в свою чергу може призвести до завищення витрат, що призведе до зменшення суми прибутку до оподаткування, тому Податковий кодекс чітко регламентує суми, що можуть бути включені до первісної вартості та методи нарахування амортизації.

Матеріальні активи, первісна вартість яких менше 20000 грн., зараховують до 11 класифікаційної групи «Малоцінні необоротні матеріальні активи» відповідно до Податкового кодексу України для потреб нарахування амортизації (для малоцінних необоротних активів застосовують прискорені методи нарахування амортизації).

В бухгалтерському обліку із наведених винятків не визнаються основним засобом лише незавершені капітальні інвестиції.

Правила формування первісної вартості основних засобів за Податковим кодексом відповідають вимогам Положення стандарту бухгалтерського обліку 7, але сама вартість може бути різною: всі витрати, що підлягають амортизації стосовно конкретного об'єкта і певної конкретної ситуації слід перевіряти на відповідність вимогам кодексу щодо визнання витрат та їх документального оформлення.

Згідно зі ст. 145 Податкового Кодексу основні засоби поділено на 16 груп замість колишніх чотирьох (табл.1.1).

Основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість об'єкта основних засобів може змінюватися у разі його поліпшення, часткової ліквідації, переоцінки і зменшення корисності.

Балансова вартість – це сума, за якою актив включається до Балансу після вирахування будь-якої суми нарахованого зносу (амортизації).

## Класифікація основних засобів згідно Податкового кодексу України

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	–
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі,	20
споруди,	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	–
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	–
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	–
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Додамо, що необхідною умовою раціональної організації обліку основних засобів є їх класифікація. Її орієнтація на загальних для усіх галузей національної економіки ознаках – визначенні різних груп основних засобів та їх об'єднання по спільних функціях у виробничому процесі має домінуюче значення для організації бухгалтерського обліку. Завдяки цьому основні засоби розділяють по групах, які підлягають обліку та контролю на бухгалтерських рахунках. Також забезпечується єдність групування по видах об'єктів у всіх галузях економіки, що дозволяє досягти співставлення облікових показників різних підприємств.

Вважаємо, що для забезпечення своєчасного та правильного обліку основних засобів та контролю за їх збереженням і використанням на підприємстві має бути розроблена економічно обґрунтована класифікація основних засобів за такими ознаками: натурально-речовим складом, функціональним призначенням, використанням, належністю, за відношенням до галузей економіки.

Отже, проаналізувавши дане питання можемо сказати, що нові правила стосовно основних засобів зближують бухгалтерський та податковий облік. Однак повної гармонізації бухгалтерського і податкового обліку в частині основних засобів не відбулося.

По-перше – це визначення строків корисного використання об'єктів, які знаходяться в експлуатації.

По-друге – визначення терміну «ліквідаційна вартість» і способів обчислення його вартісного рівня. Це стосується амортизації необоротних активів, які використовуються для виготовлення та реалізації товарів (робіт, послуг).

По-третє – питання щодо проведення ремонтів основних засобів та списання цих витрат за даними податкового обліку на витрати діяльності чи віднесення вартості на первісну вартість об'єкту.

По-четверте – визначення справедливої вартості об'єктів основних засобів, особливо це стосується вторинного ринку оцінки майна.



Отже, незважаючи на кроки держави щодо гармонізації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів, реформування податкової системи максимально наблизило податковий облік до вимог НП(С) БО 7, а відповідно і до загальноновизнаної міжнародної практики ведення обліку.

## **1.2. Характеристика амортизації та її роль у плануванні процесу оновлення основних засбів**

Амортизація являє собою надзвичайно складне економічне явище. Вона з'єднує риси витрат виробництва і джерела коштів, процесу руху вартості і важелі управління відтворенням, відшкодування зношених і нагромадження нових засобів праці. Амортизаційні відрахування є найсуперечливішою й найцікавішою з усіх економічних складових діяльності підприємств. Проте вчені-економісти не досягли єдності у поглядах стосовно сутності амортизації, її функцій як джерела нагромадження тощо.

У багатьох дослідженнях ототожнюються поняття амортизації та зношування, амортизації й відшкодування, амортизації та грошових сум для відшкодування амортизації й амортизаційних відрахувань.

Отже, ми вважаємо, що необхідно детально дослідити точки зору провідних вчених-економістів та чітко розмежувати ці поняття враховуючи необхідність їх удосконалення, зумовлену умовами та вимогами сьогодення. Доречним є аналіз та систематизація трактування таких понять як амортизація та знос.

На рисунку 1.2 представлено систематизовані погляди вчених щодо розуміння поняття «амортизація» та «знос».

Історія поняття «амортизація» сходить до витоків рахунковедення. В епоху Стародавнього світу під амортизацією розуміли знос (занепад) знецінення майна, величина якого визначається експертним шляхом. «Існує думка, хоча і спірна, що поняття «амортизація» було знайоме бухгалтерам ранньохристиянського Риму» [110].

Стародавній світ	→ Амортизація – знос (занепад) знецінення майна, величина якого визначена експертним шляхом
Вітрувій	→ Амортизація як “ціна минулого року”
Ж. Рішар	→ Амортизація – це “будь-яка часткова втрата вартості майна...”
Дж. Меліс (1558 р.)	→ Амортизація як пряма витрата нерухомого майна. Вартість придбаного інвентаря списується рівними частинами на збиток
Ж. Саварі (1675 р.)	→ Перше тлумачення амортизації, пов’язане зі знеціненням, а саме йде мова про те, щоб знижувати ціну товарів, які вийшли з моди
Дж. Мейр (1757 р.)	→ Теоретичне обґрунтування амортизації як зменшення вартості при суміжних переоцінках. Рахунок “Інвентар” – результатний
П. Магельсон (1779 р.)	→ Використання регулярної амортизації основних засобів, прив’язаної до відсотка. Вперше введено на фірмі Buolton&Watt
Р. Маатц (1902 р.)	→ Спочатку “було лише одне обґрунтування амортизації – знижена оцінна вартість, що підлягає включенню в баланс”
А.І. Гуляєв (1906 р.)	→ Амортизація як “щорічне списання вартості майна на збиток”
С.А. Бенінг (1913 р.)	→ “Амортизація є витрата нашого майна, що походить з часом від обороту його в нашому підприємстві... На амортизацію слід дивитися як на “збиток”, без якого існування нашого підприємства з відомим майном також неприпустимо...”
Н.А. Кіпарісов (1928 р.)	→ Рахунок Амортизації не має самостійного значення, а є тільки зменшенням активу”
Р. Фішер (1905 р.)	→ “Амортизація – це збиток, який виникає в результаті знецінення об’єкту і його слід розподіляти по роках терміну служби майна, що амортизується
Д. Шенвандт (1910 р.)	→ “Різниця між ціною придбання і матеріальною вартістю є збиток, який слід щорічно списувати за допомогою амортизації”
Р. Никліш (1912 р.)	→ “Амортизація є сумою на яку безпосередньо або опосередковано зменшується прибуток із-за різниці між вартістю окремого основного засобу на початок та на кінець терміну його експлуатації”
Ф. Ляйтнер (1911 р.)	→ “Амортизація – частина собівартості продукції, яку слід враховувати незалежно від величини прибутку або дивідентної політики... У разі амортизації мова йде про перехідні статті і про перетворення нерухомого майна в рухоме”
А. Кальмес (1906 р.)	→ Амортизація не є збитком, а є частиною витрат виробництва з точки зору накладних витрат
К. Шеффер (1906 р.)	→ “Амортизація служить меті правильного відображення балансової вартості”
Р. Пассов (1910 р.)	→ Амортизація – це знецінення, проведене розрахунковим шляхом
Р. Хетфілд	→ “... все устаткування знаходиться на беззупинному шляху смітник і лише хвора уява людей може визнати амортизаційним фондом”
Ж.Г. Курсель-Сенель	→ Вчення про широку і вузьку амортизацію. Амортизація як самозбереження власника
О. Шмаленбах	→ Амортизація – засіб нарахування і списання витрат. Мета амортизації – не відновлення капіталу, а відображення його знецінення

Рис. 1.2. Тракткування сутності поняття «амортизація» та «знос» різними авторами: історичний аспект [105, с. 84]

Облік зносу, використовуваний в Стародавньому Римі в будівництві при оцінці споруд, посилаючись на давньоримського архітектора, інженера і теоретика архітектури другої половини I ст. до н.е. Вітрувія (Marcus Vitruvius Pollio) визначався дещо особливо: згідно Вітрувію, який визначив амортизацію як «ціну минулого року», в Стародавньому Римі при продажі оцінка споруд здійснювалася, виходячи з первинної вартості за вирахуванням  $1/80$  за кожен рік служби, у разі втрати стінами прямої висоти:

«Коли притягуються третейські оцінювачі стін загального користування, вони оцінюють їх не в ту суму, в яку обійшлася споруда, але, знаходячи по записам ціни підрядів їх побудови, скидають на кожен з минулих років по  $1/80$  долі і засуджують своїм вердиктом: «З розрахунку решти суми провести розплату за стіни», вважаючи, що ці стіни не можуть проіснувати довше 80 років». Таким чином, величина, що віднімається, характеризувала зношеність стін у разі втрати ними первинних властивостей і застосовувалася для оцінки втраченої вартості, будучи по суті «рівномірним (прямолінійним) зносом» [105, с. 46].

Про знос як складову частину витрат підприємства в перенесення частини активів, що втрачається, протягом терміну служби свідчать римські автори Маркус Паркіус Катон (234-149 рр. до н.е.), Маркус Терентіус Варрон (116-27 рр. до н.е.), Лукас Юніус Модератус Колумела (близько 0-70 рр.), що займалися питаннями планування і організації в сільському господарстві. Колумела, частково, також піднімав питання господарських і інвестиційних розрахунків. Цікаво, що «в своїй калькуляції він нехтував поточними витратами на утримання рабів, проте піднімав питання про необхідність щомісячних відрахувань розміром в 0,5 відсотків з метою покриття на придбання виноградних дерев протягом двох років – терміну, протягом якого молоді саджанці не приносять плодів» [36, с. 171].

За ствердженням французького ученого Ж. Рішара, під амортизацією спочатку розумілася «будь-яка часткова втрата вартості майна в результаті того, що вартість його фіктивної ліквідації при поточній інвентаризації менше вартості, отриманої в процесі інвентаризації попередньої» [36, с. 172-173].

Епоха Відродження ознаменувалася «великою науковою революцією – народженням подвійної (диграфічної) бухгалтерії» [106, с. 43]. У зв'язку з цим англійських бухгалтер Дж. Меліс (1588 р.) описав амортизацію як методологічний елемент, поклавши тим самим початок новому підходу до амортизації як прямої витрати нерухомого майна. Згідно Дж. Мелісу, вартість придбаного інвентарю списувалася рівними частинами на збиток. З цієї миті в англійському бухгалтерському обліку в період XVI-XVII ст. амортизація тлумачилася як витрата нерухомого майна, величина якого визначалася шляхом переоцінки, що періодично проводилася [105, с. 215].

Широке визнання амортизація як економічна категорія отримала, коли в середині XIX ст. почалося масове залізничне будівництво яке зажадало величезних капіталів. З цієї миті амортизацію почали трактувати як резерв, що створюється з метою придбання нових основних засобів замість зношених. Вважалося, що амортизація відшкодовується у виручці. Спочатку цей чинник не брали до уваги, і амортизація, як бухгалтерський прийом, не трактувався. В результаті на балансах підприємств виникав великий прибуток, бо амортизація не нараховувалася, і, як наслідок, акціонери вимагали величезних дивідендів. Але справжні господарі справи вважали за потрібне утримувати частину виручки, створюючи так званий фонд оновлення (реновації). «Передбачалося, що коли пересувний склад, шляхи, будівлі, споруди і т.п. будуть зношені, в управління залізниці будуть засоби для відновлення ліквідовуваних засобів» [105, с. 67].

Так, А.І. Гуляєв в 1906 р. в теоретичній частині курсу бухгалтерії описував процес амортизації як «щорічне списання вартості майна на збиток» [76, с. 91-92]. Точку зору Гуляєва розділяв С.А. Бенінг: «Амортизація є витрата нашого майна, що походить з часом від обороту його в нашому підприємстві. Цю витрату ми несемо на собі як і всякий інший в нашому підприємстві, наприклад, платня робочим, службовцям, освітлення опалювання і інше. Всі ці витрати зменшують наш прибуток, тобто капітал, отриманий нами при продажі

нашого товару або виробів понад собівартість купленого нами товару або проведеного нами виробу. На ці ж витрати ми можемо дивитися як на «збитки», без яких існування підприємства, тим більше великого, немислимо». Так і на амортизацію слід дивитися як на «збиток», без якого існування нашого підприємства з відомим майном також немислимо. [18, с. 5-6]. Н.С. Арінушкин вважав: «Найбільш типовими контрактивами до речових статей активу є фонд погашення майна або «фонд амортизаційний». Згідно Н.А. Кіпарісову «Рахунок Амортизації (інакше його називають рахунком погашення основного капіталу) не має самостійного значення, а є тільки зменшенням активу» [113, с. 110]; Р. Фішер стверджував: «Амортизація – це збиток, який виникає в результаті знецінення об'єкту, і його слід розподіляти по роках терміну служби майна, що амортизується».

Згідно концепції О. Шмаленбаха, амортизація – засіб нарахування і списання витрат. Прихильники динамічної концепції балансу вважали, що метою амортизації є не відновлення капіталу, а відображення його знецінення, демонстрація зниження вартості основного засобу або розподілу витрат, пов'язаних з придбанням основного засобу по роках його терміну служби, єдино за правильне вважали нарахування амортизації від історичної вартості [84, с. 175].

Прихильники статичної концепції балансу розглядали амортизацію як засіб реновації і вважали, що її завданням є акумуляція засобів, достатніх для покриття нової відновної вартості. Оскільки ця вартість міняється, то слід міняти і величину амортизації, і нараховувати її відповідно від відновної вартості [84, с. 176].

Таким чином, згідно статичної концепції балансу амортизація є декапіталізацією балансової вартості об'єкту і служить утворенню фонду реновації, а динамічною – декапіталізацію первинної вартості. В цьому випадку мова йде про знос, регулятив, перенесення вартості. В результаті з'ясовується, що знос і амортизація не збігаються по величині, також різні їх цілі. Знос – це

уточнення вартості активу в балансі, списання вартості, а амортизація – це частина собівартості, накопичення, фонд реновації Знос нараховується від первинної вартості, а амортизація в цілях реновації – від майбутньої відновної вартості, необхідної для заміни старого активу новим [35].

На початку ХХ століття, з розвитком вчення про калькуляцію, амортизація стала розглядатися як частина собівартості, а тому вона почала враховуватися вже на виробничих рахунках. Перенесення амортизаційних відрахувань, що нараховуються, з рахунків фінансових результатів на рахунки обліку витрат і виділення амортизації як особливого вигляду пасивом загострило спори про її економічну природу: чи є вона капіталом, фондом, резервом або регулюючою статтею бухгалтерського балансу, контрактивом [36, с. 176].

У Росії вперше розмежування понять «регулятив» і «фонд» зробив в 1910 р. А.К. Роццаховський (рис. 1.3).

А.К. Роццаховський, аналізуючи баланси, встановив, що багато підприємств окрім амортизаційного капіталу, що носить регулюючий характер, передбачали і поновлювальний капітал. А.К. Роццаховський пояснив принципову різницю між амортизацією і зносом основних засобів. Знос (по термінології Роццаховського – амортизаційний капітал) «є тією сумою, на яку протягом відомого періоду зменшився реальний основний капітал», тобто це сума показує, на скільки зменшилася вартість основного засобу. Амортизація (по термінології автора – поновлювальний фонд) «виражає суму реальних цінностей, накопичену в активі для заповнення втрати вартості майна», тобто амортизація – це чисто фінансовий процес. Рішення питання про способи накопичення запасів для відновлення основних засобів Роццаховський бачив в створенні основного капіталу, номінального, поновлювального і запасного капіталу, що є сукупністю, за мінусом амортизаційного капіталу. Висновки Роццаховського представляли теоретичний і практичний інтерес для бухгалтерського обліку. Проте революційні події жовтня 1917 р. майже на сторіччя відсунули дослідження в даному напрямі [36, с. 177].

Автор	Трактування амортизації та зносу
А.К. Рошаховський	Знос (амортизаційний капітал) “є тією сумою, на яку протягом періоду зменшився реальний основний капітал. → Амортизація (поновлювальний фонд) “виражає суму реальних цінностей, накопичену в активі для заповнення втрати вартості майна”
Е.Е. Сіверс (петербурзька школа)	Амортизація – джерело фінансування, якийсь фонд реновації, який створюється з прибутку, служить для відновлення майна, і якому в активі відповідають грошові кошти або інші цінності
Р.Я. Вейцман (московська школа)	Амортизація – це не частина прибутку, а списання раніше понесених витрат, а тому і не може бути джерелом фінансування
Н.Р.Вейцман	Амортизаційний капітал – це реальний капітал що “має покриття в оборотній частині активу, звідки і повинні черпатися засоби для робіт по відновленню і ремонту споруд і устаткування”
І.Р. Ніколаєв	“Знос – це фізичний і моральний процес зношення, втрата основними засобами їх вартості; амортизація – процес накопичення фінансових коштів, залежний від цілей фінансової політики”
А.П. Рудановський	Згідно концепції А.П. Рудановського, з однієї сторони, в пасиві балансу формується амортизаційний фонд, джерело відтворення необоротних активів, забезпечене в активі оборотними засобами. З іншого боку, в тій же сумі відображається показник, що демонструє величину зносу

Рис. 1.3. Трактування сутності поняття «амортизація» та «знос» російськими вченими

Е.Е. Сіверс що очолював петербурзьку школу бухгалтерського обліку, розумів під амортизацією джерело фінансування, якийсь фонд реновації, який створюється з прибутку, служить для відновлення майна, і якому в активі відповідають грошові кошти або інші цінності (рис. 1.3). Учений стверджував, що погашення майна слід проводити шляхом утворення особливого капіталу погашення, пояснюючи це тим, що «призначення капіталу погашення полягає виключно в покритті збитків від зношування і всякого іншого знецінення». Так сформувалося уявлення про амортизацію як фондовий рахунок, який відображає одне з джерел засобів підприємства. Представники петербурзької школи були упевнені, що стаття пасиву балансу «Амортизаційний фонд» є резерв, забезпечений не основними, а оборотними засобами. Цей резерв (фонд) ділився на дві частини: основна призначалася для покупки і створення нових об'єктів замість старих (тобто для реновації), а друга (менша) частина –

створювалася для накопичення засобів на капітальний ремонт основних засобів [36, с. 179].

Р.Я. Вейцман (представник московської школи) трактував дану пасивну статтю як контрактив, як погашену частину вартості майна, залишену на балансі. Він стверджував, що амортизація – це не частина прибутку, яка йде від розподілу, а перенесення раніше створеної вартості на вартість новостворену. Звідси витікало, що витрати на основні засоби у власника виникли не у момент їх придбання (це не витрати, а зміна структури балансу), а витрати утворюватимуться у міру експлуатації основного засобу. І значить, амортизація – це не частина прибутку, а списання раніше понесених витрат, а тому і не може бути джерелом фінансування [84, с. 89-91].

А.П. Рудановський (1863-1934), намагаючись об'єднати різні точки зору на амортизацію, говорив, по суті, про амортизацію-знецінення і амортизацію-оновлення: «Предмети устаткування, що прийшли в непридатність, до заміни їх новими за рахунок амортизаційного фонду, можуть бути списані по активу на особливий рахунок устаткування, які підлягають відновленню; всяке ж зниження первинної оцінки, унаслідок зносу предметів, повинне наголошуватися підрозділом основного капіталу в пасиві – на рахунок основного капіталу і рахівниць амортизації основного капіталу. Рахунок амортизації основного капіталу є контрактив рахунку нерухомого майна, тоді як рахунок майна, підлягає оновленню, є контрпасив рахунку амортизаційного фонду».

Таким чином, згідно концепції А.П. Рудановського, з однієї сторони, в пасиві балансу формується амортизаційний фонд, джерело відтворення необоротних активів, забезпечене в активі оборотними засобами. З іншого боку, в тій же сумі відображається показник, що демонструє величину зносу. Саме ця концепція призвела до створення в балансі двох роздільних рахунків: «Амортизаційний фонд» і «Знос основних засобів» [36, с. 181].

На сьогодні, проблема трактування сутності та розкриття економічного змісту амортизації основних засобів є достатньо актуальною, адже й досі немає



єдиного підходу до визначення даних понять. Поняття амортизації є найбільш дискусійною та неоднозначною у категоріальному апараті, оскільки про це свідчить відсутність єдиного підходу до тлумачення цього поняття.

На наш погляд, не можна ототожнювати зношування і амортизацію основних засобів, оскільки поступова втрата вартості та її перенесення на виготовлену продукцію в результаті виробничого використання – це два різні за своїм змістом процеси. Перший визначає вартісну характеристику основних засобів, другий – рухову; перший процес проявляється у зношуванні і зносі, другий – в амортизації. Зношування й амортизація – це самостійні послідовні форми руху вартості основних засобів.

Пропонуємо під амортизацією розуміти процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту. Амортизація є інструментом бухгалтерського обліку, що забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат. Амортизація є суб'єктивним явищем, адже суб'єкт господарювання вирішує яким чином буде здійснюватися даний процес, які методи використовувати, яким чином формувати амортизаційний фонд та ін.

Слід також зазначити, що не всі вчені ототожнювали поняття амортизації та амортизаційного фонду. Наприклад, про амортизацію активів вчений Г. Хетфілл писав: «Тільки хвора уява людей може визнати амортизацію фондом». Інституалісти, навпаки вважали рахунок Амортизації фондом. Амортизація, на їх думку, була тільки частиною прибутку, що не оподатковувався, тому неоподатковуваний прибуток і складав амортизаційний фонд, або, що правильніше, резерв [14, с. 785-786].

Як бачимо, проблема амортизації та зносу завжди була в полі зору вчених та залишається актуальною на сучасному етапі розвитку бухгалтерської науки. В різні часи науковці займалися розробкою питань теорії амортизації, аналізували фактичні тенденції її нарахування і досліджували закономірності відтворення. Однак існує ряд проблем, які ще не досліджені і не вирішені. Дані аспекти відкривають поле діяльності для тих, хто буде в майбутньому досліджувати проблеми обліку та формувати його історію.

Водночас потрібно зазначити, що на сучасному етапі, з метою вдосконалення обліку операцій з нарахування амортизації основних засобів, необхідно враховувати досвід і досягнення минулих поколінь, з повагою відноситися до наукових пошуків своїх попередників і використовувати набуті ними знання та навички.

В результаті дослідження поглядів вчених на економічний зміст зносу можна виділити такі основні критерії його трактування (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

## Критерії трактування поняття «знос»

№ з/п	Підхід до трактування	Автори
1	2	3
1.	Поступове зниження вартості	Борисов А.Б. [121]
2.	Процес втрати фізичних і моральних характеристик об'єкту	Бутинець Ф.Ф. [14]
3.	Сума амортизації об'єкту з початку його використання	Бутинець Ф.Ф. [14], Гаврилюк Л.І., Гордієнко Д.Д.
4.	«Якісний» вартісний показник зниження вартості	Бутинець Ф.Ф. [14]
5.	Втрата споживчих властивостей або вартості	Азрилиян А.Н., Азрилиян О.М., Калашникова Е.В., Мещерякова О.В., Шашкина Е.В., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О., Золотогоров В.Г., Коноплицький В., Філіна Г., Мочерний С.В.

Головна причина неясності в тлумаченні даного визначення міститься у відсутності єдиної думки серед бухгалтерів відносно сутності поняття «знос».

Аналізуючи дані табл. 1.2, слід зазначити, що більшість авторів трактують знос як втрату споживчих властивостей або вартості об'єкта, що амортизується. На наш погляд дане визначення є найбільш точним, оскільки за змістом краще відображає природу зносу, характеризує фізичне та моральне старіння та кількісний аспект зносу основних засобів. Крім того, даний фактор дає можливість чітко відрізнити знос від амортизації, а також відводить амортизації функцію грошового вираження зносу.

Частина авторів знос тлумачать як суму амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. Вважаємо, що дане формулювання викладено некоректно, оскільки насправді знос має

етимологічне походження від дієслова «зношування», що означає ставати непридатним внаслідок тривалого використання. Тому знос основних засобів треба розглядати власне як втрату тими чи іншими об'єктами своїх фізичних властивостей, отже й знецінення вартості.

Крім того, А.Б. Борисов [12] розуміє під зносом поступове зниження вартості основних засобів. Однак, на наш погляд, не доцільно розглядати знос лише у такому значенні, адже знос, хоч і впливає на вартість основних засобів та її зниження, але все ж таки він носить більш фізичний характер і повинен виражати скоріше фізичний і моральний аспект зношування основних засобів, ніж вартісний. Ф.Ф. Бутинець [17] говорить, що знос – це процес втрати фізичних і моральних характеристик об'єкту та «якісний» вартісний показник зниження вартості.

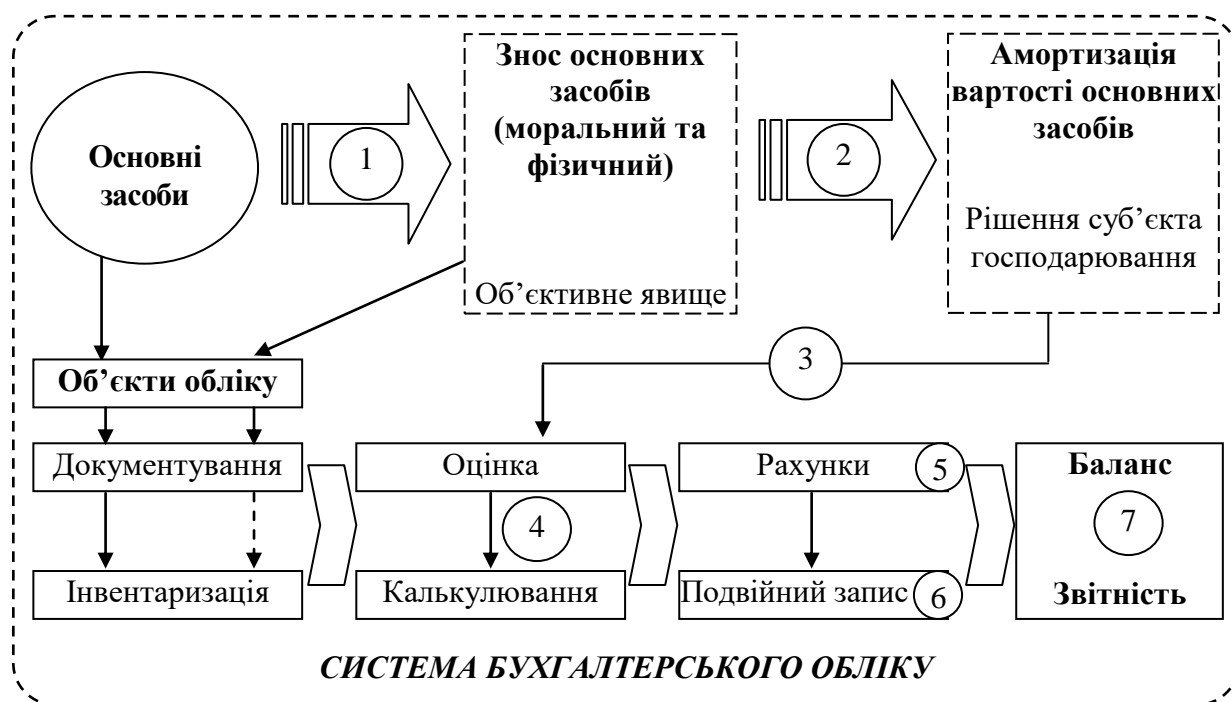
Проаналізувавши досліджене, можна визначити: під поняттям «знос» слід розуміти частину вартості майна, яка відображає ступінь втрати ним вартості.

Зазначимо, щоб зрозуміти різницю між поняттями «знос» та «амортизація» необхідно визначити, яке місце в системі бухгалтерського обліку займає об'єкт нашого дослідження (рис. 1.4).

Як видно з рисунку 1.4 основні засоби та їх знос є об'єктами бухгалтерського обліку, які підлягають впливу всіх елементів методу бухгалтерського обліку, амортизація основних засобів являє собою інструмент за допомогою якого здійснюється перенесення вартості основного засобу на новостворений продукт та не може підлягати документуванню чи інвентаризації, а застосовується при оцінці об'єкта основного засобу.

Зазначимо, що відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) та знос основних засобів – це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. Таким чином дослідження змісту поняття

«амортизація» поряд із застосовуваними (часто синонімічно) поняттями «знос» і «зношення» дозволили визначити дані поняття наступним чином:



--► можливість оцінки зносу основних засобів при інвентаризації шляхом застосування експертних оцінок

① процес зменшення корисності основних засобів  
 ② необхідність коригування вартості основних засобів та покриття витрат на їх придбання

③ за допомогою амортизації вартості основних засобів можливим є коригування їх вартості на дату балансу

④ віднесення витрат понесених на придбання основних засобів здійснюється через розподіл вартості основних засобів шляхом амортизації

⑤ на рахунках відображаються: у сальдо та дебетовому обороті – величина первісної вартості об'єкта основного засобу і сума накопиченого зносу, у кредитовому обороті – величина зносу основного засобу, визначена шляхом амортизації даного об'єкта

⑥ кореспонденція рахунків відображає як формування первісної вартості основного засобу, так і амортизацію цього об'єкта

⑦ статична звітність показує первісну вартість об'єкта основного засобу та суму накопиченого зносу, динамічна звітність показує амортизацію, тобто процес нарахування зносу об'єкта основного засобу

Рис. 1.4. Об'єкт дослідження в системі бухгалтерського обліку

– знос – це частина вартості майна, яка відображає ступінь втрати ним вартості.

– зношення – об’єктивний процес зменшення корисності об’єкта (його фізичне та моральне старіння), що в подальшому унеможлиблює його використання за призначенням.

– амортизація – це процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту. Амортизація є інструментом бухгалтерського обліку, що забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат. Амортизація є суб’єктивним явищем, адже суб’єкт господарювання вирішує яким чином буде здійснюватися даний процес, які методи використовувати, яким чином формувати амортизаційний фонд та ін.

Отже, окреслення та розмежування вказаних вище понять дозволить забезпечити однозначне їх розуміння для цілей інтерпретації в межах наукових досліджень та прикладного розуміння цих понять при формуванні облікової політики підприємства, а також удосконаленні порядку застосування елементів методу бухгалтерського обліку для відображення відповідних операцій.

### **1.3. Інформаційна складова обліку як засіб забезпечення амортизаційної політики**

При здійсненні господарської діяльності підприємству необхідні засоби виробництва: будівлі, машини, обладнання тощо. Діяльність підприємств значною мірою залежить від їх забезпеченості даними необоротними активами, та від ефективності їх використання та від амортизаційної політики підприємства.

З цією метою нами досліджено трактування поняття «амортизаційна політика» в науковій літературі (табл. 1.3).

Як бачимо, такі автори, як Н.Г. Виговська, А. Шот [118, с. 97], Н. Рудченко, Н. Омелянчик, М. Тютюн [102, с. 53] визначають амортизаційну

політику як складову загальнодержавної політики, тобто як сукупність заходів держави спрямованих на забезпечення відтворення основних засобів.

Таблиця 1.3

## Трактування поняття амортизаційна політика різними науковцями

№ з/п	Автор	Визначення
1.	Борисенко З.Н. [11, с. 3] Білик М. [3, с. 48]	Амортизаційна політика – це процес розробки норм і правил нарахування амортизації, встановлення порядку використання амортизаційного фонду
2.	Виговська Н.Г. [41]	Амортизаційна політика – це складова частина загальнодержавної політики формування власних фінансових ресурсів, яка полягає в оптимізації потоку власних засобів, що реінвестуються у виробничу діяльність
3.	Мамедов Р.І.О. [73]	Амортизаційна політика підприємства – це вибір і оптимальне поєднання способів, правил і методики нарахування та обліку амортизації, встановлення порядку використання амортизаційних відрахувань для відтворення основних фондів відповідно до умов господарювання і амортизаційної політики держави
4.	Ошмарін Я.В. [87]	Амортизаційну політику можна визначити, як сукупність дій та заходів, спрямованих на координацію процесів нарахування та використання амортизаційних відрахувань
5.	Шот А. [118] Рудченко Н., Омельянчик Н., Тютюн М.	Амортизаційна політика – це сукупність заходів, що здійснюються державою і спрямовані на забезпечення нормального режиму відтворення основних фондів

Ошмарін Я.В. [87], Борисенко З.Н. [11, с. 3], Білик М. [3, с. 48] трактують амортизаційну політику як сукупність заходів, норм, правил спрямованих на управління процесами нарахування зносу та використання амортизаційного фонду. У свою чергу, Мамедов Р.І.О. [73] розглядає амортизаційну політику з двох позицій: на макрорівні (як політику держави і елемент її економічної політики) та мікрорівні (як політику підприємства та елемент його облікової політики).

Погоджуючись з думкою Мамєдова Р.І.О., вважаємо, що амортизаційна політика має обліковуватися на двох рівнях: державному рівні та на рівні підприємства (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Сутність амортизаційної політики з точки зору рівнів її реалізації

Це дає можливість врахувати особливості стратегії економічного розвитку держави із окресленням основних аспектів в законодавстві не пригнічуючи права та свободу вибору, в розрізі обрання методики, організації та практичному їх втіленню, власника.

Амортизаційна політика як на рівні держави, так і на рівні підприємства має відповідати основному призначенню амортизації, тобто має сприяти ефективному використанню та відновленню необоротних активів, зважаючи, що матеріально-технічна база підприємства є основою виробництва та забезпечення безперервності процесу відтворення.

На формування амортизаційної політики підприємства впливають наступні фактори (рис. 1.6).

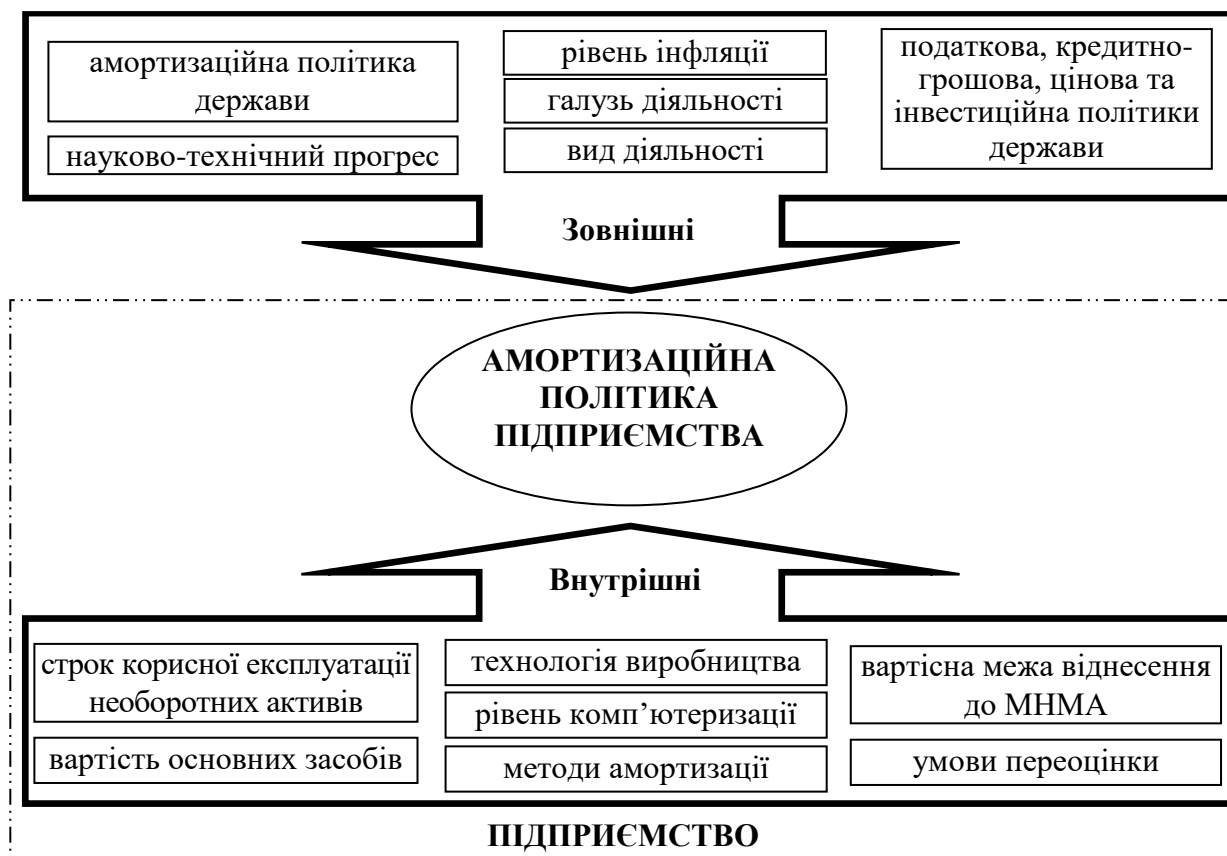


Рис. 1.6. Фактори впливу на формування амортизаційної політики підприємства

Детальніше фактори, які впливають на амортизаційну політику підприємства розкрито в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Фактори впливу на амортизаційну політику підприємства

№ з/п	Назва фактору	Вплив фактору
1	2	3
<i>Зовнішні</i>		
1.	Амортизаційна політика держави	Виступає регулятором та контролером, а також забезпечує цільове використання амортизаційного фонду
2.	Науково-технічний прогрес	Впливає на ефективність використання основних засобів та доцільність їх оновлення
3.	Галузь діяльності	Впливає на доцільність застосування тих чи інших методів амортизації основних засобів
4.	Вид діяльності	
5.	Рівень інфляції	Впливає на індексацію основних засобів, внаслідок чого змінюється їх вартість та, відповідно, сума зносу
6.	Податкова, грошово-кредитна, цінова та інвестиційна політики держави	Держава встановлює обмеження щодо визначення строків експлуатації об'єкта основного засобу, умов визнання, методів амортизації об'єкта основного засобу та строків корисного використання тощо



<i>Внутрішні</i>		
7.	Вартість основних засобів	Вартість основних засобів є основною складовою при обчисленні суми зносу та використовується в будь-якому методі амортизації основних засобів
8.	Строк корисної експлуатації основних засобів	Також є невід'ємною складовою при обчисленні суми зносу основних засобів та використовується в будь-якому методі амортизації окрім виробничого
9.	Технологія виробництва	Від складності виробничого процесу залежить вид основного засобу, його вартість та строк корисного використання
10.	Рівень комп'ютеризації	Впливає на трудові затрати працівника, який займається обчисленням сум зносу основних засобів
11.	Методи амортизації основних засобів	Безпосередньо впливає на амортизацію та, як наслідок, на суму зносу основних засобів
12.	Вартісна межа віднесення до об'єктів основних засобів	Даний фактор буде впливати на вибір методу амортизації основних засобів та, як наслідок, на порядок амортизації та суму зносу основних засобів
13.	Умови переоцінки	Даний фактор призводить до збільшення або зменшення вартості основних засобів, внаслідок чого буде змінюватися сума зносу основних засобів

Амортизаційна політика держави відіграє важливу роль у формуванні амортизаційної політики підприємства, основні цілі, яких має дотримуватися державна амортизаційна політика полягають у наступному:

- збалансування інтересів держави з інтересами підприємства;
- створення сприятливих умов для відтворення основних засобів;
- врахування особливостей підприємств різних форм власності та галузей виробництва;
- надання можливостей підприємству самостійно обирати свою амортизаційну політику щодо об'єктів основних засобів.

Тобто, амортизаційна політика має будуватися таким чином, аби задовольнити потреби як підприємств, так і держави в цілому. Держава має виступати регулятором та контролером процесів відтворення всіх необоротних активів. Ефективна амортизаційна політика з боку держави повинна забезпечити цільове використання амортизаційних відрахувань, оскільки державі вигідно, аби суб'єкти господарювання ефективно використовували та своєчасно відновлювали свою матеріально-технічну базу. Так, підприємство, здатне забезпечити безперервність власного виробництва, може зі своєю продукцією (вітчизняного виробництва)

конкурувати з імпортерами у цій площині, створювати та зберігати робочі місця, забезпечувати реалізацію державних цільових програм розвитку.

Вважаємо, що державна амортизаційна політика має регулювати наступні структурні елементи:

- умови визнання об'єктів як активів, що амортизуються;
- єдині принципи оцінки основних засобів;
- можливість і порядок проведення переоцінки основних засобів;
- методи амортизації вартості основних засобів;
- порядок проведення ремонту та поліпшення основних засобів, а також відповідне коригування їх вартості;
- визначення мінімальних строків корисної експлуатації основних засобів.

Отже, амортизаційна політика підприємства має показувати підходи до нарахування зносу основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, які будуть використовуватися у майбутньому з дотриманням чинного законодавства, а амортизаційна політика держави має контролювати дані підходи та, відповідно забезпечувати цільове використання коштів на поліпшення та модернізацію основних засобів.

Бухгалтерський облік, в свою чергу, має надавати всю необхідну інформацію для здійснення амортизації необоротних активів та використання грошових коштів підприємства за цільовим призначенням на відтворення та поліпшення матеріально-технічної бази (табл. 1.5).

З таблиці 1.5 видно, що для формування амортизаційної політики на підприємстві, з урахуванням імперативних вимог чинного законодавства та зважаючи на варіативність окремих засад, бухгалтерський облік має надавати інформацію:

## Інформаційне забезпечення амортизаційної політики щодо основних засобів

№ з/п	Напрями інформаційного забезпечення	Інформація, яка має розкриватися в даних напрямках
1	2	3
1.	Розрахунок амортизації основних засобів	Інформація про основні засоби, розмір витрат виробництва, строк використання основних засобів, методи амортизації та їх вплив на прибуток
2.	Накопичення амортизації	Відсоток амортизації основних засобів в калькуляції, сума амортизаційного фонду
3.	Використання амортизації основних засобів	Напрями використання амортизаційного фонду (ремонт, поліпшення, модернізація основних засобів, придбання нових основних засобів тощо)

– для розрахунку амортизації бухгалтер має оперувати інформацією про основні засоби, на які буде нараховуватися амортизація (відповідність умовам віднесення до об'єктів основних засобів, як виду необоротного активу та його вартість), про розмір витрат виробництва (адже, аби визначити раціональну суму амортизаційних відрахувань необхідно володіти інформацією про всі витрати, які включаються до повної собівартості продукції), про строки корисного використання основних засобів, що забезпечить раціональність розподілу вартості між обліковими періодами, про методи амортизації (відповідно до цілей підприємства, дають можливість швидше чи повільніше амортизувати основні засоби);

– для накопичення амортизації основних засобів бухгалтеру необхідна інформація про частку амортизаційних відрахувань, яка міститься в собівартості реалізованої готової продукції, аби визначити суму, яка буде перераховуватися на створення амортизаційного фонду;

– для використання амортизації і відновлення основних засобів бухгалтер має володіти інформацією про напрями використання амортизаційного фонду для забезпечення своєчасного оновлення основних засобів та безперервності виробництва.

В свою чергу, на підприємстві має бути створена експертна комісія з проведення амортизаційної політики, яка має виконувати наступні функції:

- виокремлення з усього складу майна підприємства – майно, що амортизується;
- розподіл об'єктів, що амортизуються по групах відповідно до класифікації наведеної в НП(С)БО 7 «Основні засоби»;
- оцінка технічного стану, експлуатаційних характеристик та умов функціонування об'єктів;
- визначення строків корисного використання об'єкта, що амортизується відповідно до технічної документації (з дотриманням вимог Податкового кодексу України);
- вибір методу амортизації для кожного об'єкта, що амортизується;
- визначення доцільності зміни амортизаційної вартості (переоцінка, чи індексація майна, що амортизується);
- прийняття рішення щодо напрямів використання амортизаційного фонду (ремонт, поліпшення, модернізація чи оновлення основних засобів).

Результати роботи комісії з проведення амортизаційної політики оформлюється протоколами, в яких містяться посилання на записи в обліковій політиці підприємства і відповідні первинні документи.

Отже, здійснення амортизаційної політики на підприємстві має забезпечуватися бухгалтерським обліком та бути основою у формуванні ефективної системи відтворення основних засобів.

Вважаємо, що бухгалтерський облік має забезпечувати персонал підприємства інформацією за трьома напрямками інформаційного забезпечення: розрахунок амортизації, накопичення амортизації та використання амортизації. В свою чергу, дані напрями інформаційного забезпечення мають слугувати основою реалізації ефективної амортизаційної політики.

## Висновки до розділу 1

У результаті проведеного дослідження теоретико-методичних аспектів бухгалтерського обліку основних засобів в підприємстві зроблено наступні висновки:

1. Структура й оцінка основних засобів, а також порядок їх обліку регламентовані НП(С)БО 7 «Основні засоби», Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 року № 561, Інструкцією з використання Плану рахунків з бухгалтерського обліку № 291 та іншими нормативними, інструктивними документами.

Ефективна організація обліку ґрунтується на нормативно-правових актах держави та вміло сформованій облікової політики, яка затверджується Наказом по підприємству. Облікова політика розробляється індивідуально кожним підприємством і повинна забезпечувати надійність та достовірність їх фінансової інформаційної системи.

2. Встановлено відсутність єдиного підходу до розуміння понять «амортизація», «знос» і «зношення» у сфері бухгалтерського обліку, що призводить до некоректного тлумачення ознак даних понять. Для усунення даних розбіжностей уточнено понятійний апарат щодо амортизації основних засобів. Зокрема, під поняттям «знос» слід розуміти частину вартості майна, яка відображає ступінь втрати ним вартості; «зношення» визначається як об'єктивний процес зменшення корисності об'єкта (його фізичне та моральне старіння), що в подальшому унеможливорює його використання за призначенням; під поняттям «амортизація» запропоновано розуміти процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту.

3. Визначено роль інформаційної складової обліку в забезпеченні проведення амортизаційної політики на макро- та мікрорівнях. Встановлено, що на формування амортизаційної політики підприємства впливають ряд зовнішніх

факторів (амортизаційна політика держави, науково-технічний прогрес, галузь діяльності, вид діяльності, рівень інфляції, податкова, грошово-кредитна, цінова та інвестиційна політики держави) та внутрішніх факторів (вартість необоротних активів, строк корисної експлуатації необоротних активів, технологія виробництва, рівень комп'ютеризації, методи амортизації необоротних активів, вартісна межа віднесення до об'єктів основних засобів, їх переоцінка).

4. Запропоновано сформувані відповідні положення облікової політики, для ефективної організації та дієвої методики ведення бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів (в т. ч. основних засобів як складової необоротних активів) з метою надання повної, достовірної та своєчасної облікової інформації для потреб управління. Зокрема:

- в методичній частині облікової політики визначається порядок оцінки необоротних активів; встановлюється ліквідаційна вартість необоротних активів; визначається строк корисного використання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів; визначається метод амортизації; закріплюється вартісна межа віднесення до об'єктів основних засобів;
- в організаційній складовій облікової політики в частині амортизації необоротних активів врегульовуються питання визначення особи, її прав, обов'язків та встановлення сфери відповідальності щодо ведення бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів;
- в технічній – перелік первинних документів щодо амортизації необоротних активів; застосування форм внутрішньої звітності щодо амортизації основних засобів, порядок їх складання і строки подання; визначення прийомів внутрішнього контролю щодо амортизації основних засобів.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

#### **2.1. Організація та документування операцій з обліку основних засобів**

Мета первинного обліку основних засобів – збирання та обробка даних про факти господарської діяльності, їх подальше перетворення на інформацію, яка дає можливість апарату управління розробляти та ухвалювати рішення і уникати економічних прорахунків.

Змістом первинного обліку є первинне спостереження та сприйняття господарського факту (явища або процесу), вимірювання в натуральному та вартісному вираженні, фіксування в носіях облікової інформації – документах.

В ПП «Форвард-Орто» ведеться автоматизована форма ведення бухгалтерського обліку, яка передбачає використання програмного забезпечення «1С:Бухгалтерія» версії 8.2.

Інвентарним об'єктом основних засобів вважається закінчена будова з усіма пристосуваннями до нього чи окремих, конструктивно відособлених предметів, який виконує самостійні функції, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі, а не самостійно.

Для організації обліку і забезпечення контролю збереження основних засобів кожному об'єкту основних засобів незалежно від того, чи знаходиться він в експлуатації, в запасі або на консервації, при прийнятті їх до бухгалтерського обліку повинен привласнюватися відповідний інвентарний номер, який зберігається за об'єктом на протязі усього періоду його

експлуатації на даному підприємстві. Він проставляється в усіх первинних документах і реєстрах, які оформляють наявність і рух об'єкта.

У тих випадках, коли інвентарний об'єкт має кілька частин, які мають різний строк корисного використання і враховуються як самостійні інвентарні об'єкти, кожній частині привласнюється окремий інвентарний номер. Якщо по об'єкту, який складається з кількох частин, встановлений загальний для об'єкту строк корисного використання, вказаний об'єкт обліковується за одним інвентарним номером.

Інвентарні номери списаних з бухгалтерського обліку об'єктів основних засобів не привласнюються знову прийнятим до бухгалтерського обліку об'єктам протягом п'яти років по закінченні року списання.

Інвентарний номер зберігається за об'єктом протягом усього періоду його експлуатації на підприємстві. Його проставляють у всіх первинних документах, якими оформляють наявність і рух об'єкта.

Наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 року «Про затвердження типових форм первинного обліку» затверджено і введено в дію з 1.01.1996 року типові форми первинної облікової документації з обліку наявності на підприємстві і руху основних засобів:

- ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;
- ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»;
- ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»;
- ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів» ;
- ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини»;
- ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» ;
- ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів» ;
- ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» ;
- ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів».



Діючі форми первинної документації обліку основних засобів та інвентаризаційні описи повторюють один одного. Інвентарні картки форм ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8 майже не відрізняються за змістом. Проте, у даних формах обліку не передбачено відображення устаткування, придбаного підприємством для резерву, тобто до запровадження в експлуатацію, що створює певні труднощі при розрахунку амортизаційних відрахувань.

Для прикладу, в ПП «Форвард-Орто» використовують наступні первинні документи:

- Типова форма № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» застосовується для:
- оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів;
- введення їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів у дію з чинним законодавством оформляють в особливому порядку;
- оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, дільниці) в іншій, передачі основних засобів зі складу (із запасу) в експлуатацію;
- виключення зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству [25, с. 117].

Так, типову форму ОЗ-1 застосовують для оформлення об'єктів основних засобів при їх придбанні, передачі, зокрема безкоштовної, введення їх в експлуатацію, внутрішньому переміщенні із одного цеху (відділу) до іншого, зі складу до експлуатації, іншій матеріально відповідальній особі, при оформленні операцій приймання-передачі об'єктів за договорами операційної або фінансової оренди. Під час приймання об'єкту первинний документ заповнює приймальна комісія для подальшої передачі його до бухгалтерії з доданою технічною документацією. Проте деякі елементи документа втратили актуальність, є не обов'язковими або зайвими, зокрема, код норми амортизаційних відрахувань, норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення та на капітальний ремонт, поправковий коефіцієнт.

Приймання основних засобів оформляють актом, який приймальна

комісія складає в одному примірнику на кожний об'єкт. Комісія призначається наказом керівника підприємства. Акт, з доданою технічною документацією щодо цього об'єкта, після його оформлення передають до бухгалтерії підприємства, де його підписує головний бухгалтер та затверджує керівник підприємства. Склад комісії, що складає акт, визначено в наказі про облікову політику підприємства.

При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів акт виписується у двох примірниках працівником відділу здавальника. Перший примірник з розпискою одержувача та здавальника передають до бухгалтерії, а другий – відділу здавальника.

В разі безоплатного передання основних засобів іншому підприємству акт складають у двох примірниках (для підприємств: один – що здає, другий – що приймає основні засоби).

Передачу основних засобів іншому підприємству за плату оформляють актом, який складають у трьох примірниках: перші два – для підприємства, що здає (де перший примірник додається до звіту, а другий – до повідомлення на передачу та для акцепту), третій примірник передається особі, яка приймає основні засоби.

Акти зберігаються протягом всього терміну експлуатації об'єкта і протягом трьох років та одного місяця після списання об'єкту з обліку за умови, що на цей період була проведена документальна ревізія.

Типова форма № ОЗ-2 «Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» застосовується для оформлення приймання-здавання основних засобів, що надійшли з ремонту, реконструкції та модернізації. Акт, підписаний працівником відділу, який уповноважений на приймання основних засобів, та представником підприємства, що виконував ремонт, реконструкцію та модернізацію, здають до бухгалтерії підприємства [25, с.118].

Акт підписує головний бухгалтер та затверджує керівник підприємства, організації чи особи, на те уповноважені. До технічного паспорту відповідного

об'єкта основних засобів повинні бути внесені необхідні зміни до характеристики об'єкту, пов'язані з капітальним ремонтом реконструкцією та модернізацією. Якщо ремонт, реконструкцію або модернізацію виконує стороннє підприємство, акт складають у двох примірниках. Другий примірник передають підприємству, що виконує ремонт, реконструкцію, модернізацію.

Цей документ не містить зайвої, застарілої інформації, але, на нашу думку, не вистачає таких даних:

- ✚ до якого класу основних засобів, згідно з Державним класифікатором основних фондів слід відносити об'єкт;
- ✚ чи має об'єкт встановлений термін експлуатації;
- ✚ до якого строку діє Свідоцтво про придатність об'єктів з не остаточно встановленим терміном експлуатації.

Тому, ми пропонуємо додати графу 9 «клас основних засобів» та вказати термін дії Свідоцтво про придатність таких об'єктів до експлуатації (якщо він має не остаточно встановлений термін експлуатації).

Типова форма № ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів» та Типова форма № ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів» використовують при списанні об'єкта основних засобів внаслідок старіння чи зносу на підприємстві.

На кожний об'єкт основних засобів на підставі «Акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма № ОЗ-1) заповнюють інвентарну картку (форма № ОЗ-6) в одному примірнику.

Не знайшла відображення у формах обліку й інформація про зміни первинної вартості інвентарного об'єкта після переоцінки та індексації. Порівняння інвентарних карток форм ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8 з формою ОЗ-1 «Акт приймання-передачі основних засобів» засвідчує, що в них відсутня лише інформація про висновок приймальної комісії й підписи її членів [46].

Вважаємо, що доповнивши інвентарну картку підписами членів комісії, форму ОЗ-1 можна скоротити. А якщо до неї додати ще й підписи здавача та одержувача, то також можна скоротити форму ОЗ-2. Доповнення інвентарної

картки підписами комісії з введення в дію основних засобів після ремонту, реконструкції, модернізації, а також графою для відображення змін після даних операцій дасть змогу скоротити форму ОЗ-3. Можна також не використовувати форму ОЗ-4, якщо доповнити її підписами ліквідаційної комісії й відобразити окремим рядком результати ліквідації об'єкта.

Типова форма № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів. У разі групового обліку картку заповнюють позиційними записами окремих об'єктів основних засобів.

Інвентарну картку (ОЗ-6) застосовують для обліку всіх видів основних засобів, однотипних об'єктів основних засобів, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці, й таких, що мають одне і те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість. Підставою для заповнення є типові форми ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» і ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів», тому й характер недоліків є аналогічним [25, с. 119].

Так, за текстом «Джерело придбання (фінансування) для державних підприємств» інформація не потрібна для комерційних підприємств, організацій, тому, на нашу думку, слід вказати джерело придбання, наприклад, найменування й організаційно-правову форму підприємства-постачальника. Крім того, згадка про індексацію основних засобів не має відношення до бухгалтерського обліку. Тут потрібно надати інформацію про переоцінку об'єктів.

На підставі інвентарних карток заповнюють наступні реєстри обліку: ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»; ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» (заповнюється в кінці місяця); ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів» (крім випадку внутрішнього переміщення основного засобу) [74].

Дані карток сумарно звіряють з регістрами синтетичного бухгалтерського обліку. Кожна картка традиційно ведеться в одному примірнику в бухгалтерії, але існує варіант обліку з веденням двох примірників цих форм: один примірник – в бухгалтерії, інший – в місці експлуатації основного засобу, замість форми ОЗ-9. Підприємства, які мають невелику кількість основних засобів, можуть вести їх пооб'єктний облік.

Форма ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів» використовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику з метою контролю за зберіганням карток. Зареєстровані у цьому описі картки розміщують у картотеці основних засобів, де їх групують за видами, а всередині видів – за місцезнаходженням.

Типова форма № ОЗ-8 «Картка обліку основних засобів» застосовується для помісячного та квартального обліку основних засобів за видами класифікаційних груп. Картка ведеться протягом року та заповнюється на підставі наступних форм: ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)»; ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту» [37, с. 376].

У типовій формі ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» також не коректною є інформація про індексацію основних засобів, тому що її порядок встановлений Податковим кодексом України з метою ведення податкового обліку, тоді як метою бухгалтерського обліку є проведення переоцінки основних засобів за вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби».

Типова форма ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)» використовує підприємство для розрахунку амортизації основних засобів та формується на підставі інвентарних карток форми ОЗ-6 з урахуванням змін, які вносяться актом форми ОЗ-2 при прийманні-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

Щодо форми ОЗ-14, то існуючі типові форми розрахунку амортизації основних засобів не дозволяють відображати її нарахування у зв'язку з

прийняттям і введенням в дію Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку й зміною методів амортизації та внесених змін щодо обліку амортизації згідно Податкового кодексу. Тому форми є застарілими і потребують кардинальної зміни. Вони не враховують особливості нарахування амортизації по основних засобах з неостаточно встановленим терміном експлуатації, тобто необхідності застосування амортизаційної ставки в умовах невизначеності загального терміну використання.

Отже, основним носієм облікової інформації на етапі первинного обліку є документ. До бухгалтерських документів ставлять такі вимоги: наявність обов'язкових спеціальних реквізитів, забезпечення контролю за господарськими фактами складання звітних даних, зручність обробки, чіткість, компактність тощо.

Вважаємо також, що інформація, яка відображається у первинних документах з обліку основних засобів, має бути правдивою, об'єктивною, достовірною та своєчасною.

Отже, первинні документи є першоджерелом для ведення бухгалтерського та управлінського обліку в підприємствах. Тому існуючі типові форми з обліку основних засобів, які затверджені на законодавчому рівні в Україні, відіграють важливу роль для подальшої обробки інформації про стан та рух об'єктів основних засобів у облікових регістрах, а потім і у звітності.

## **2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку основних засобів**

Організація будь-якої підприємницької діяльності розпочинається з формування матеріально-технічної бази, відсутність якої робить неможливим ведення господарської діяльності підприємства.

Підставою для зарахування на баланс основних засобів є акт приймання-передача (введення в експлуатацію) основних засобів.

В ПП «Форвард-Орто» основні засоби надходять внаслідок наступних подій:

- придбання (основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю);
- отримання в обмін на подібний актив (первісна вартість об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта ОЗ; якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду);
- отримання в обмін на не подібний актив ( первісна вартість об'єкта ОЗ, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну);
- отримання як внеску до статутного капіталу (первісною вартістю ОЗ, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 7);
- безоплатного отримання (первісна вартість безоплатно отриманих ОЗ дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 7);
- виготовлення власними силами підприємства (створені підприємством ОЗ зараховуються на баланс за первісною вартістю).

Для відображення основних засобів у бухгалтерському обліку Планом рахунків передбачено два рахунки: 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Купуючи, споруджуючи або виготовляючи об'єкти основних засобів, підприємства здійснюють капітальні інвестиції.

Згідно з Планом рахунків та Інструкцією № 291 усі затрати, пов'язані з

купівлею або створенням необоротних матеріальних активів, накопичуються на субрахунках рахунка 15 «Капітальні інвестиції»:

151 «Капітальне будівництво»;

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» [53].

Уведені в дію об'єкти зараховуються підприємством до складу основних засобів, а понесені витрати з кредиту рахунка 15 списуються в дебет рахунків 10 або 11.

Для відображення в обліку операцій, пов'язаних з рухом основних засобів, в ПП «Форвард-Орто» використовується рахунок 10 «Основні засоби», який є рахунком першого порядку. До цього рахунка відкриваються субрахунки за відповідними класифікаційними групами основних засобів і рахунки наступних порядків для подальшої деталізації та ведення аналітичного обліку.

За дебетом рахунка 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю; сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів [53].

При формуванні статутного капіталу підприємства його учасники вносять свою частку не тільки грошовими коштами, але й майном (в т.ч. основними засобами).

При створенні підприємства декларується розмір статутного капіталу, що відображається по кредиту рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» та одночасно відображається заборгованість кожного засновника перед статутним



капіталом по дебету відповідного субрахунку рахунка 46 «Неоплачений капітал». В міру погашення заборгованості рахунок закривається. Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Оприбуткування основних засобів, внесених засновниками в рахунок внесків до статутного капіталу підприємства, відображають бухгалтерським записом: Дт 10 «Основні засоби» Кт 46 «Неоплачений капітал» – на суму справедливої вартості внесеного основного засобу, погодженої із засновниками (акт прийому-передачі).

Надходження основних засобів в результаті будівництва, реконструкції і придбання відображають так: Дт 10 Кт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» – на суму первісної вартості – акт введення в експлуатацію.

Основні засоби, що надійшли безоплатно, оприбутковуються проводкою: Дт 10 Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» – на суму справедливої вартості отриманого основного засобу (акт прийому-передачі).

Детальніше розглянемо вибуття основних засобів, на прикладі ПП «Форвард-Орто» (рис. 2.1).

Відповідно до НП(С)БО 7 об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у випадку його вибуття внаслідок:

- продажу;
- безоплатної передачі;
- невідповідності критеріям визнання активом [97].

Якщо об'єкти основних засобів не відповідають критеріям визнання активом, то вони ліквідуються.

Фінансовий результат від вибуття основних засобів визначається як різниця між доходом від вибуття основних засобів та сумою їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям основних засобів.



Рис. 2.1 Напрями вибуття основних засобів

Операція продажу основних засобів передбачає отримання доходу за проданий об'єкт. Дохід від реалізації основних засобів відображається на кредиті субрахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів». По дебету цього субрахунку відображається сума непрямих податків.

Залишкова вартість об'єкта основних засобів, що продається, списується на витрати періоду в дебет субрахунку 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів». У дебет цього рахунку списуються також усі витрати, пов'язані з реалізацією об'єкта основних засобів.

Ліквідація об'єкта основних засобів праці здійснюється у випадку, коли такий об'єкт перестав відповідати критерію активу. Нагадаємо, що відповідно до НП(С)БО 7 актив – це ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, використання якого, як очікується, призведе до одержання економічної вигоди в майбутньому [97].

Невідповідність критерію активу може наступити внаслідок: поломки,

фізичного або морального зносу. Для підтвердження невідповідності того або іншого об'єкта основних засобів і здійснення його ліквідації за наказом керівника підприємства створюється комісія.

В деяких випадках для підтвердження невідповідності конкретного об'єкта основних засобів, критерію активу необхідне залучення спеціалізованих експертних організацій, оплата послуг яких відноситься на витрати, пов'язані з ліквідацією даного об'єкта.

Як правило, ліквідація об'єкта основних засобів призводить до одержання доходів у вигляді матеріальних цінностей, отриманих у результаті розбирання та ліквідації об'єкта. В наступному вони використовуються всередині підприємства або реалізуються на сторону.

Фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від достовірного обліку таких витрат і економічних вигід, від їх здійснення, від правильного відображення їх у податковому обліку. Розглянемо основні аспекти податкового обліку операцій з поліпшення об'єктів основних засобів.

Своєчасність і якість ремонту основних засобів є однією з умов їх ефективного використання. В процесі ремонту повністю або частково відновлюються ті якості об'єктів, що були втрачені ними за час наявності в експлуатації.

В залежності від обсягу та характеру робіт відрізняють поточний та капітальний ремонт.

Поточний ремонт – це виконання робіт, пов'язаних з підтриманням об'єкта в робочому стані. Це може бути заміна дрібних деталей в обладнанні, тощо.

Капітальний ремонт – це ремонт, при якому виробляють повну розборку агрегатів, заміну або відновлення всіх зношених деталей, вузлів машин, обладнання, транспортних засобів, заміну зношених конструкцій та деталей або заміну їх на більш якісні (рис. 2.2).

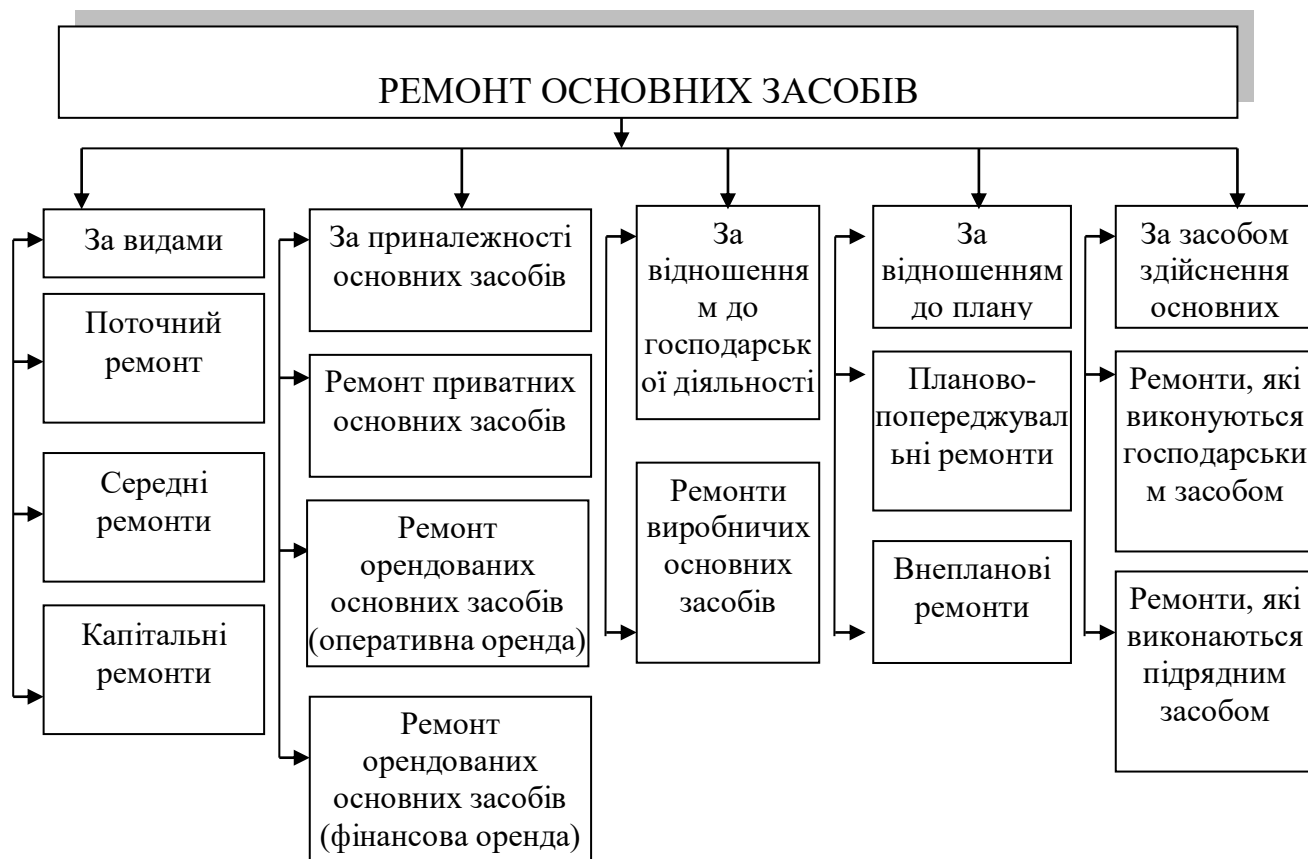


Рис. 2.2 Класифікація ремонтів основних засобів

В бухгалтерському обліку витрати на поліпшення основних засобів обліковуються таким чином:

- на витрати по реконструкції, модернізації, дообладнанню об'єктів основних засобів дебетують рахунок 15 «Капітальні інвестиції» та кредитують рахунки 20, 22, 66, 65, 63, 685 та ін;
- зарахування витрат після завершення реконструкції на збільшення первісної вартості основних засобів дебетують рахунок 10, кредитують рахунок 15.

Витрати на обслуговування і ремонт, здійснені для забезпечення майбутніх економічних вигод:

- а) основних засобів виробничого призначення відображають по дебету рахунка 23 «Виробництво» чи 91 «Загальновиробничі витрати»;
- б) основних засобів, які забезпечують збут продукції – рахунок 93 «Витрати на збут»;

в) основних засобів загальногосподарського призначення – рахунок 92 «Адміністративні витрати»;

г) основних засобів, які використовують для виконання досліджень та розробок – рахунок 941 «Витрати на дослідження та розробки»;

д) основних засобів житлово-комунального господарства та об'єктів соціально-культурного призначення – рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»;

Капітальний ремонт може виконуватися підрядними, внутрішньо підрядними та господарськими засобами. При підрядному способі ремонтні роботи ведуть сторонні організації. Внутрішньо підрядний спосіб - виконання капітального ремонту передбачає, що обидва підприємства включаються у зведений баланс діяльності.

Облік ремонтів та поліпшень орендованого основного засобу ідентичний обліку власних основних засобів. Є лише один виняток: орендар обліковує в себе тільки суму ремонту, поліпшення, проте не сам об'єкт оренди.

Згідно з Податковим кодексом України первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод.

Тобто кожен суму поліпшення згідно з Податковим кодексом України потрібно ідентифікувати з окремим об'єктом і складати відповідний кошторис на проведення ремонту кожного об'єкта.

Згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» збільшення первісної вартості основних засобів здійснюється на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. А витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання зараховуються до складу витрат звітного періоду [97].

На підставі зазначеного вище можна зробити такі висновки. Податковим кодексом України зроблено перші спроби наблизити облік з метою оподаткування до норм фінансового обліку, зокрема, у питанні класифікації понесених витрат на ремонт та поліпшення, але методика віднесення витрат на ремонт основних засобів залишилася без змін.

З метою усунення відмінностей між фінансовим обліком та обліком з метою оподаткування у питанні ремонтів та поліпшень основних засобів, на нашу думку, необхідно:

- чітко визначити поняття «ремонт», «поліпшення», «модернізація», «модифікація», «добудова», «дообладнання», «реконструкція об'єктів основних засобів» у Податковому кодексі України та національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»;

- при відображенні в обліку витрат на ремонти і поліпшення основних засобів мінімізувати фіскальну спрямованість критеріїв, надавши підприємствам право самостійно вирішувати, якого характеру роботи були проведені.

Реалізація таких пропозицій дозволить враховувати не тільки фіскальну, а й регулятивну функцію податків. Тобто підприємства отримають можливість визначати вид проведених ремонтів (поточний ремонт, реконструкція, модернізація, дообладнання, поліпшення тощо), враховуючи саме технічні особливості конкретних об'єктів основних засобів. Це буде додатковим стимулом використання амортизаційних відрахувань як фінансового ресурсу в розширення та/або покращання матеріально-технічної бази.

Основні засоби приносять економічні вигоди не лише шляхом їх прямого використання для виробничих, адміністративних потреб, а й шляхом здавання їх в операційну і фінансову оренду. Єдині методологічні засади бухгалтерського обліку операцій з оренди необоротних активів визначено НП(С)БО 14.

За визначенням, даним у НП(С)БО 14, оренда – це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом

погодженого з орендодавцем строку [97].

Первісна вартість і знос відображається на балансових рахунках обліку необоротних активів орендодавцем за вартістю, за якою до передання в оренду такий об'єкт відображався ним у бухгалтерському обліку і звітності, із внесенням до аналітичного обліку відомостей про передання цього об'єкта в операційну оренду.

Орендодавець нараховує амортизацію із включенням до інших операційних витрат (субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»). Сюди включаються також можливі витрати орендодавця, пов'язані з укладенням угоди про операційну оренду (юридичні тощо).

Орендар зараховує на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» об'єкт операційної оренди за вартістю, зазначеною в договорі про оренду. Підставою для такого запису є первинні облікові документи, якими оформлено приймання-передачу об'єкта операційної оренди.

Повернення об'єкта операційної оренди на підставі первинного облікового документа, підписаного особою, якій надано довіреність на одержання об'єкта, відображається орендодавцем лише відмітками в аналітичному обліку. Орендар на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» робить запис про повернення відповідного об'єкта необоротних активів із зазначенням вартості, зазначеної в угоді про операційну оренду.

Приймання-передача об'єктів оренди оформлюється первинними документами, передбаченими для необоротних активів.

Операції з фінансової оренди основних засобів відображаються списанням з балансу у орендодавця (як продаж) і зарахуванням на баланс орендаря (як капітальні інвестиції) об'єкта фінансової оренди з відображенням заборгованості за нього у кожної сторони. Відповідно амортизаційні відрахування на об'єкт фінансової оренди нараховує і включає до відповідних витрат (загальновиробничих, адміністративних) орендар згідно з нормами і методами, обраними ним для аналогічних основних засобів [18].

Витрати на технічний нагляд, обслуговування і ремонт об'єкта фінансової оренди включаються до складу тих витрат, до яких включено амортизаційні відрахування з цього об'єкта (загальновиробничі, адміністративні), і до відповідного елемента витрат (матеріальні, оплата праці тощо).

Сума відсотків (доходу) відображається у тому періоді, за який вона справляється, орендарем у складі фінансових витрат (дебет субрахунку 952 «Інші фінансові витрати»), а орендодавцем – у складі фінансових доходів (кредит субрахунку 732 «Відсотки одержані»)[18].

Орендарі об'єкт фінансової оренди зараховують на баланс (дебет рахунків 15 «Капітальні інвестиції» і 10 «Основні засоби») за найменшою на початок строку оренди вартістю: за справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів разових і за весь період оренди.

Орендодавці виручку від передання об'єкта у фінансову оренду, тобто саму вартість (кредит субрахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів») і довгострокову дебіторську заборгованість за об'єкт оренди (дебет субрахунку 161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»), визначають і відображають на початку строку оренди за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів. Погашення дебіторської заборгованості відображається після одержання коштів або інших активів (при застосуванні інших форм розрахунків) [18].

Треба зауважити, що договір оренди, як правило, врегульовує питання лише строку оренди і орендної плати. Документом, за допомогою якого оформляється передача об'єкта від орендодавця орендарю, а після закінчення строку дії оренди повернення об'єкта від орендаря до орендодавця, є форма № 03-1 «Акт приймання – передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів».

При передачі основних засобів іншому підприємству (в оренду) акт складається у двох примірниках.

Належна за користування об'єктом операційної оренди плата



визначається витратами згідно з Положення бухгалтерського обліку 16 «Витрати» з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди.

Дохід від операційної оренди визначається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди.

Витрати орендодавця з укладання угоди про операційну оренди (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.

Отже, можемо зробити висновок, що первинний, синтетичний та аналітичний облік основних засобів в основному відповідає вимогам, але система бухгалтерського обліку потребує певного вдосконалення.

Після проведеного дослідження в ПП «Форвард-Орто» щодо обліку основних засобів були виявлені наступні недоліки:

- у первинних документах з обліку основних засобів досить часто не всі реквізити заповнені, значна кількість інвентарних карток мають тільки електронний вигляд;
- підприємство не використовується рахунок 286 згідно з законодавством переведення основних засобів до необоротних активів і груп вибуття при реалізації;
- внутрішнє переміщення об'єктів не завжди оформлюється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів тощо.

Одним з проблемних питань залишається порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів через складність оцінки активів у майбутньому. Так, для техніки необхідно робити прогноз на 5-10 років, для будівель 40-50 років. При цьому фактично неможливо врахувати вплив на кінцеву вартість багатьох факторів, тому результат буде досить приблизним. Внаслідок цього, в багатьох підприємствах ліквідаційна вартість взагалі не визначається.

### 2.3. Облік амортизації основних засобів

Умовою ефективного функціонування підприємства є ведення бухгалтерського обліку амортизації основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, адже амортизаційні відрахування є одним з внутрішніх джерел фінансування відтворення матеріально-технічної бази. Однак, як відомо, записи в бухгалтерському обліку можуть здійснюватися лише на основі правильно заповнених первинних документів, які підтверджують здійснення фактів господарського життя. Тому, аби ефективно управляти господарською діяльністю підприємства, має бути налагоджена система документального відображення операцій на ньому, а саме операцій з нарахування зносу.

Важливість бухгалтерських документів щодо амортизації необоротних активів заключається в тому, що вони є:

- основою відображення в бухгалтерському обліку операцій з нарахування амортизаційних відрахувань;
- джерелом інформації для контролю, оскільки без підписів осіб, на яких покладені контрольні функції, документ недійсний;
- реальним доказом при спорах між підприємством та перевіряючими, а також при документальних перевірках.

Розглянемо типові форми первинних документів для амортизації основних засобів (рис. 2.3).

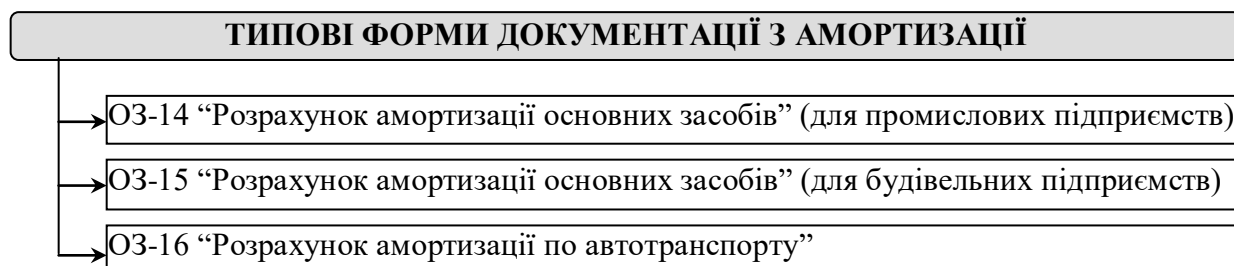


Рис. 2.3. Типові форми первинного обліку амортизації основних засобів

Типові форми документації амортизації основних засобів, що представлені на рис. 2.3, затверджені Наказом Державної служби статистики України з метою вдосконалення державних статистичних спостережень підприємств, установ, організацій щодо обліку амортизації основних засобів. Дані документи відображають інформацію необхідну для обліку амортизації основних засобів, але вона є неактуальною, тому що надає інформацію для цілей обліку, який вівся за часів СРСР, а отже не забезпечує надання необхідної інформації для теперішнього обліку.

Слід зазначити, що в ч. 1 ст. 9 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» зазначається: первинні документи необхідно складати під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення [40]. Тому кожна господарська операція оформлюється належним документом і може бути відображена в бухгалтерському обліку тільки на його підставі.

Отже, можна зробити висновок, що для амортизації основних засобів на законодавчому рівні визначено ряд документів, якими оформлюється здійснення таких операцій – ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств), ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних підприємств), ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту» та ін. Проте, розглянуті нами типові документи не відповідають потребам відображення амортизації основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку, зокрема, на даний час відсутні єдині норми амортизації основних засобів та її розподілу як на повне відновлення, так і на капітальний ремонт.

Тому, необхідно створити більш доцільний та точний документ щодо нарахування амортизації основних засобів, відповідно до методів нарахування амортизації основних засобів. На нашу думку, така форма документу була б

більш наочною та надавала б більше інформації про об'єкт основних засобів та суму нарахованої амортизації основних засобів.

Оскільки для розрахунку амортизації основних засобів застосовуються різні методи, які містять ряд специфічних особливостей та показників, вважаємо за доцільне запропонувати внутрішні первинні документи суб'єкта господарювання в частині розрахунку даних показників за кожним із методів амортизації основних засобів.

Метод амортизації – це прийом, який забезпечує систематичність у розподілі вартості об'єктів основних засобів протягом їх корисного використання. За період знаходження основних засобів на підприємстві повинна бути накопичена сума через систематичне віднесення частки вартості об'єктів до витрат виробництва.

Багатоваріантність методів амортизації зумовлена існуванням різних підходів стосовно бази нарахування амортизації (рис. 2.4). Так, найчастіше використовується група методів нарахування амортизації, які базуються на часі використання основних засобів. Тобто термін корисного використання становить декілька років, і кожного року нараховується певна сума амортизації. Цей підхід має перевагу в тому, що по закінченню терміну корисного використання вартість основних засобів, яка амортизується, буде повністю перенесена на собівартість продукції і створяться умови для подальшого оновлення основних засобів.

Методи нарахування амортизації залежно від часу використання основних засобів мають певні відмінності, що зумовлено існуванням різних поглядів стосовно нарахування амортизації протягом періоду їх використання.

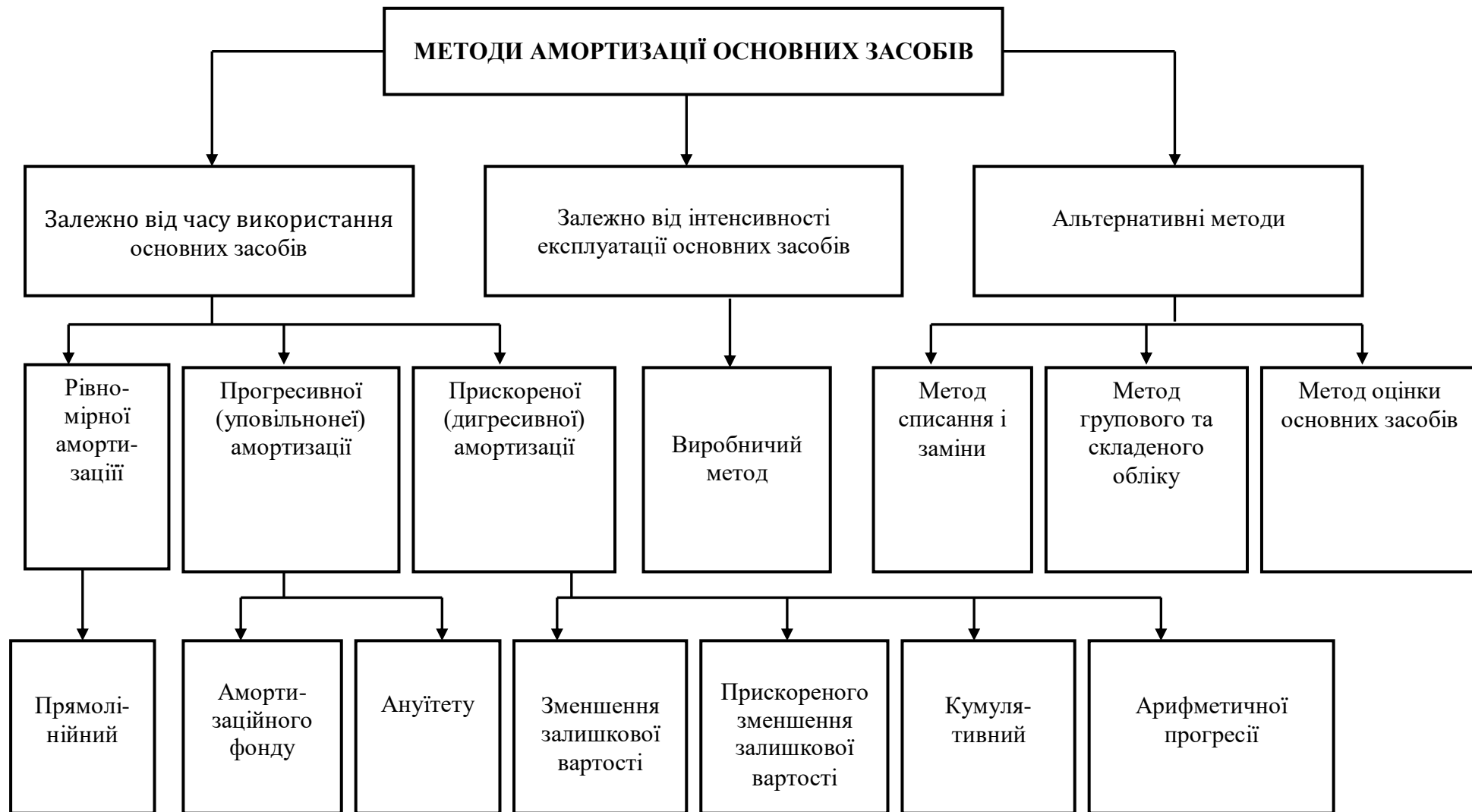


Рис. 2.4 Класифікація методів амортизації основних засобів

Суть першого підходу до методу нарахування амортизації полягає в тому, що підприємство повинно максимально швидко компенсувати свої витрати, пов'язані з придбанням основних засобів, тому необхідно максимум витрат відносити на собівартість продукції з початку експлуатації об'єктів, поступово зменшуючи рівень амортизаційних відрахувань протягом терміну корисного використання об'єкта основних засобів. Зміст другого підходу полягає в тому, що рівень амортизаційних відрахувань залежить від рівня зношеності обладнання: чим більше зношеність, тим більше обладнання потребує ремонтів і запасних частин і як наслідок, тим більшими повинні бути амортизаційні відрахування. У другій групі методів амортизація визначається з урахуванням інтенсивності експлуатації основних засобів. Тобто річна сума амортизації залежить від обсягу виконаних робіт, що повністю відображає використання основних засобів у виробництві.

За третьою групою методів амортизація основних засобів дорівнює первісній вартості основних засобів, які вибули протягом звітного періоду. Остання група методів може бути застосована тільки в певних галузях народного господарства. Ці три групи методів мають суттєві відмінності в застосуванні, але результат один – перенесення вартості об'єктів на собівартість виробленої продукції та створення резерву для відтворення основних засобів.

У зв'язку з цим слід розглянути особливості кожного з методів амортизації основних засобів для визначення їх впливу на документальне забезпечення.

Проблема вибору оптимального варіанту нарахування методу амортизації неодноразово піднімалася в різних літературних джерелах. Зокрема, дослідження даної проблематики розкриті у працях Н.Г. Виговської, Т.В. Еременко, В.В. Жука, Н. В. Мужевич, та ін.

Як зазначає Н.Г. Виговська, під методом амортизації необхідно розуміти розподіл вартості засобів праці протягом терміну їх служби у визначеному

системному порядку [21]. Метод амортизації має відображати очікувану форму споживання майбутніх економічних вигод від цього активу та забезпечувати дотримання наступних принципів бухгалтерського обліку:

– принципу обачності: вартість необоротних активів та доходів від їх використання не може бути завищена, а вартість зобов'язань і витрати пов'язані з придбанням необоротних активів не може бути занижена. Отже, правильне оцінка необоротних активів дозволить в майбутньому попередити завищення витрат та відповідно заниження фінансового результату;

– принципу повного висвітлення: у фінансові звітності повинна міститися вся інформація про операції з нарахування зносу, бо вони, в свою чергу, впливають на рішення, що приймаються на основі цих операцій;

– принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Амортизація дозволяє відображати витрати на придбання основних засобів, відповідно, в тому періоді, в якому використання необоротних активів призводить до отримання доходів;

– принципу історичної (фактичної) собівартості: оцінюючи необоротні активи необхідно виходити з витрат на їх виробництво чи придбання.

Отже, застосування даних принципів дозволить достовірно та в повному обсязі відображати процес нарахування зносу на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства.

Вибір методу нарахування амортизації є важливим елементом системи. Він визначає базу й алгоритм амортизаційних відрахувань за певний період для конкретних об'єктів. Обираючи метод нарахування амортизації, підприємства мають звернути увагу на переваги та недоліки кожного з методів у певних виробничих умовах, тому вважаємо доречним розглянути закордонний досвід нарахування амортизації.

Амортизація основних засобів – поступове систематичне списання вартості основних засобів у процесі їх корисного використання, пов'язане з їх фізичним і моральним зносом.

Відповідно до п. 47 МСБО 16 «Основні засоби» [78] для розподілу суми, що амортизується на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації можна використовувати різні методи амортизації: прямолінійного списання, зменшення залишку, суми одиниць продукції.

Так, в обліку Польщі, як і в колишньому українському обліку, амортизація нараховується за певною схемою з використанням терміну та коефіцієнтів для конкретних груп основних засобів. Величина нарахованого зносу може коливатись залежно від кількості робочих змін; рівня технологічного та економічного прогресу; виробничих потужностей; строку експлуатації попередньо встановленої ліквідаційної вартості; коефіцієнтів зносу відповідно до податкового законодавства.

У Португалії взагалі дозволяється використовувати лише лінійний метод нарахування. У Люксембурзі амортизаційні відрахування не нараховуються по активах, які мають невизначений термін експлуатації.

У законодавстві Німеччини не передбачено жодних конкретних методів амортизації. На практиці найчастіше застосовуються прямолінійний метод і метод зменшення залишку. Строки служби активів, як правило, зазвичай встановлюються за спеціальними галузевими податковими таблицями.

У Франції також використовується переважно прямолінійний метод, але ліквідаційна вартість при цьому не зазначається.

Комерційна амортизація за індивідуальними рахунками у Франції включається до результату по звичайних операціях, тоді як додаткові суми амортизації з метою оподаткування включаються до складу екстраординарних операцій. При консолідації, як правило, відображається тільки комерційна амортизація. Найбільш розповсюджений строк знецінення складає 20-30 років для будівель та споруд, 10 років – для основних виробничих засобів і для обладнання та 5 років – для транспортних засобів. З 1960 р. у Франції дозволяється використання методу прискореного списання вартості.

У Нідерландах та Іспанії норми амортизації не співпадають з нормами, передбаченими податковим законодавством.



У той же час в американській обліковій практиці застосовується багатоваріантність вибору методу визначення величини зносу, причому вибір такого методу і строк корисного функціонування активу, що амортизується, здійснює саме керівництво підприємства, тобто рішення приймається на підставі професійного судження бухгалтера про це питання.

Важливо підкреслити, що в системі США можуть переглядатися норми амортизації, але сама оцінка об'єкта перегляду не підлягає. Це пов'язано з тим, що, змінюючи оцінку, бухгалтер порушує принцип відповідності – співставлення раніше понесених витрат з отриманими в даному звітному періоді доходами, – що викривляє фінансовий результат і призводить до необґрунтованої зміни оподатковуваного прибутку.

У Данії амортизаційні ставки існують окремо для фінансового та податкового обліку. Зазвичай тут використовують прямолінійний метод (будівлі та споруди – 50–100 років; основні виробничі засоби – починаючи з 3 років). Проводити капіталізацію фінансових витрат на створення власних активів протягом періоду, коли вони стають придатними для використання, в Данії законом дозволяється, однак широко вона не застосовується.

В українському законодавстві до перелічених методів додається також метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод, а методологічні засади цих процесів визначені в НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Згідно з цим стандартом, необхідно послідовно застосовувати критерій визнання активу у балансі, згідно з яким актив визнається в балансі доти, поки очікується надходження економічних вигод від використання активу до підприємства у майбутньому. Отже, період корисного використання основних засобів повинен визначатися кожним підприємством, виходячи із особливостей та потреб його господарювання, а також морального та фізичного старіння того чи іншого об'єкта основних засобів.

Цей термін корисного використання основних засобів може суттєво відрізнятися для одних і тих же їх видів у різних користувачів за різних

умов та напрямів використання. Регулюючим показником нарахованого зносу може бути ліквідаційна вартість основних засобів, яка є величиною, обернено пропорційною до тривалості терміну корисного використання цього засобу. Ліквідаційна вартість основного засобу – це чиста сума, яку підприємство планує отримати після вирахування очікуваних витрат на вибуття в кінці терміну його корисної експлуатації.

Як строк експлуатації, так і ліквідаційна вартість впливає на суму бухгалтерської амортизації. Її нараховують щомісяця, починаючи з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію, і закінчуючи місяцем, наступним після його зупинення.

Амортизацію припиняють нараховувати при реконструкції, модернізації, добудуванні, дообладнанні і консервації об'єкта з місяця, наступного після початку таких заходів.

Для амортизації одних і тих же основних засобів у різних користувачів можуть застосовуватись різні методи амортизації, при виборі більш адекватного з яких необхідно користуватись моделлю, що описує надходження економічних вигід на підприємство від використання цього основного засобу.

На сьогодні в Україні відсутні чіткі правила щодо вибору методу амортизації, який би був найкращим для підприємств різних організаційно-правових форм та різних галузей. Усі методи можна вважати різними, адже вони переслідують різну мету в частині прискореного чи звичайного списання необоротних активів.

Законодавством встановлено, ряд методів амортизації, які підприємства можуть застосовувати на практиці (рис. 2.5).

Як видно з рис. 2.5 амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів) відповідно до НП(С)БО 7 здійснюється із застосуванням таких методів:

- 1) прямолінійного;
- 2) зменшення залишкової вартості;

- 3) прискороного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивного.
- 5) виробничого.

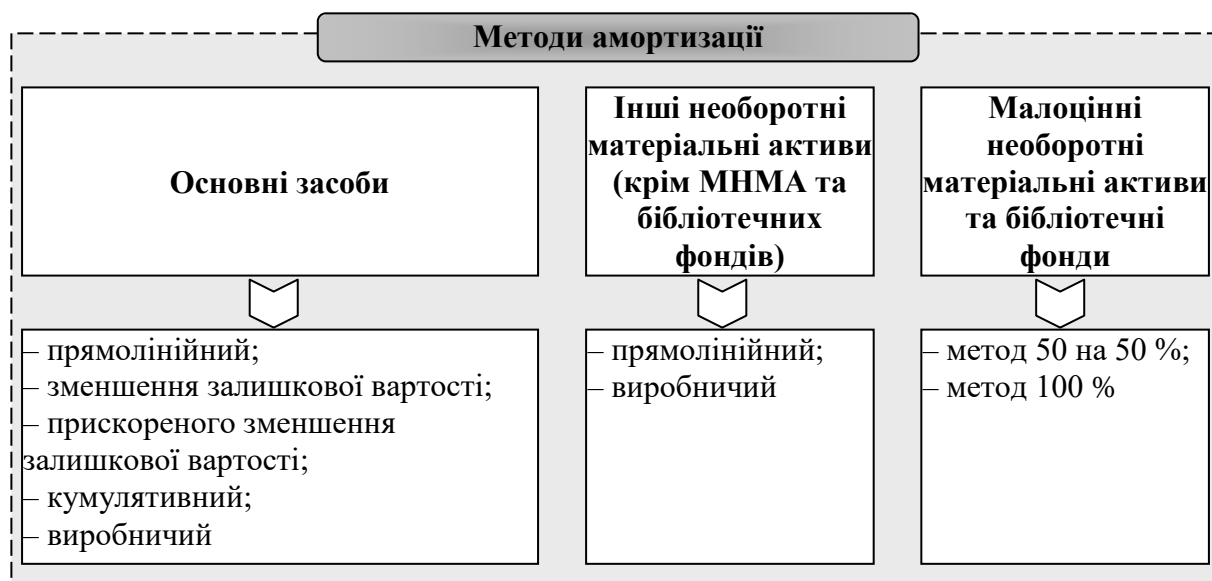


Рис. 2.5. Методи амортизації відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби»

Методи прискороної амортизації дозволяють в першу половину нормативного строку служби основних фондів відшкодувати (через витрати виробництва) до  $2/3$  їх вартості. В другу половину цього строку суми амортизаційних відрахувань зазвичай зменшуються, зважаючи на залишок вартості активу. Методи прискороної амортизації повинні базуватися на динамічному підході до відновлення основних фондів і створювати умови для достатньої заміни обладнання, що обумовлене прискоренням науково-технічного прогресу та морального зносу [117, с. 149].

Амортизація ж малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів здійснюється із застосуванням одного з двох зазначених методів:

- 1) у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта вартості - у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;
- 2) в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Тому важливе значення для вибору методів амортизації є амортизаційна політика підприємства, яка дає змогу вибору альтернативного

варіанту щодо визначення розміру амортизаційних відрахувань, здійснювати управління витратами і фінансовими результатами.

Отже, порівняння даних методів амортизації наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

## Порівняння методів амортизації визначених у НПСБО 7 «Основні засоби»

Метод амортизації	Переваги	Недоліки	До яких активів застосовується
1	2	3	4
Прямолінійний	1. Простота та точність розрахунку 2. Рівномірність розподілу сум зносу між обліковими періодами	1. Не враховує моральний зношення об'єкта 2. Не враховує особливості експлуатації об'єкту 3. Необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки експлуатації об'єкта	До пасивної частини необоротних активів ступінь експлуатації яких у кожному звітному періоді залишається незмінним (капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, передавальні пристрої, господарський інвентар)
Зменшення залишкової вартості	1. Списання більшої частини необоротного активу у перші місяці експлуатації. 2. Врахування морального зносу. 3. Зменшення оподаткованого прибутку у перші роки експлуатації	1. Неузгодженість із фактичним використанням об'єкту основних засобів. 2. Висока трудомісткість. 3. Збільшення витрат у перші роки експлуатації об'єкту за рахунок амортизаційної складової. 4. Обов'язковою є наявність ліквідаційної вартості	До об'єктів, які безпосередньо використовуються в процесі виробництва (група «машини та обладнання»)
Прискореного зменшення залишкової вартості	1. Списання більшої частини необоротного активу у перші місяці експлуатації. 2. Врахування морального зносу. 3. Зменшення оподаткованого прибутку у перші роки експлуатації	1. Висока трудомісткість. 2. Збільшення витрат у перші роки експлуатації об'єкту за рахунок амортизаційної складової. 3. Не вимагає обов'язкової наявності ліквідаційної вартості об'єкту, однак при обчисленні амортизації є некоректним (неточним)	До об'єктів, які безпосередньо використовуються в процесі виробництва (група «машини та обладнання»)
Кумулятивний	1. Простий та раціональний. 2. Списання більшої частини необоротного активу у перші місяці експлуатації.	1. Строк експлуатації вимірюється цілим числом років. 2. Неузгодженість із фактичним використанням об'єкту основних засобів. 3. Збільшення витрат у перші роки експлуатації об'єкту за рахунок амортизаційної складової	До активних частини об'єктів, (групи: «Машини та обладнання», «Транспортні засоби»)
Виробничий	1. Простий, та раціональний. 2. Пряма залежність між величиною зносу та обсягами виготовленої продукції. 3. Зменшення оподаткованого прибутку у перші роки експлуатації	1. Обмеженість у застосуванні. 2. Застосовується в тому випадку, коли щодо активу, який амортизується можна визначити фактичний обсяг виготовленої продукції.	До об'єктів необоротних активів, які призначені для серійного виробництва однорідної продукції

Враховуючи вищенаведене, можна сказати, що вибір методу амортизації залежить від цілей, які поставлені перед підприємством. Для нарахування амортизаційних відрахувань прискореним способом, найбільш точним та універсальним є кумулятивний метод. Адже він простий у розрахунках та має схожий принцип обчислення до методів зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості.

Проведене дослідження існуючих методів амортизації виявило їх значну кількість та складність у практичному застосуванні, що спонукає до розробки, обґрунтування і впровадження уніфікованих документів аналітичного обліку амортизації, яка б дозволила суб'єктам господарювання обрати раціональний метод її нарахування та організувати ефективний облік амортизації основних засобів на підприємстві, спростити механізм використання і сприяти подальшому удосконаленню системи бухгалтерського обліку стосовно амортизаційних відрахувань.

В зразках 2, 3, 4 Додатку А наведено розроблені внутрішні документи обліку нарахування амортизації основних засобів, які пропонуємо застосовувати суб'єктам господарювання відповідно до окремих методів нарахування амортизаційних відрахувань.

Запропонований документ (зразок 2 Додатку А) використовується для розрахунку амортизаційних відрахувань прямолінійним методом та підписується бухгалтером з обліку основних засобів. Документ наведений в Додатку А, зразок 3 використовується для розрахунку амортизаційних відрахувань кумулятивним методом та підписується бухгалтером з обліку основних засобів. Зазначимо, що у графі 7 дані мають зазначатися відповідно до відомості кумулятивних коефіцієнтів наведених в зразку 1 додатку А.

Документ наведений в зразку 4, Додатку А використовується для розрахунку амортизаційних відрахувань виробничим методом та підписується бухгалтером з обліку основних засобів. Зазначимо, що у даному документі містяться всі показники необхідні для розрахунку амортизаційних відрахувань виробничим методом.

Представлені документи прості у заповненні та дозволяють підвищити якість роботи бухгалтера.

Удосконалення порядку документального оформлення господарських операцій з нарахування амортизації основних засобів дозволяє на рівні первинної документації забезпечити правильність та достовірність розрахунку амортизаційних відрахувань, забезпечити доказову базу правомірності визначення підприємством витрат у складі амортизації в контексті податкових розрахунків, а також дозволить створити інформаційне підґрунтя для процесу нарахування та використання амортизаційного фонду, надасть можливість оперативно контролювати дані процеси.

Зауважимо, що суттєвим аспектом у відображенні на рахунках бухгалтерського обліку амортизації основних засобів є необхідність оцінки суми амортизаційних відрахувань. Відповідно, методи амортизації основних засобів безпосередньо впливають на суму амортизаційних відрахувань, та, як наслідок, на відображення в бухгалтерському обліку ступеню зношеності основних засобів.

Зазначимо, що відображення на рахунках бухгалтерського обліку амортизації основних засобів регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [40], Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», Податковим кодексом України [95].

З прийняттям Податкового кодексу відбулося наближення методики розрахунку та відображення в обліку амортизації основних засобів відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства.

На даному етапі як в бухгалтерському обліку, так і в податкових розрахунках застосовуються п'ять основних методів амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Нарахування зносу, порівняно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», в даний час здійснюється щомісячно за кожним об'єктом окремо, що наголошує

про необхідність отримання оперативної інформації, тобто, про необхідність внутрішнього контролю.

У п. 145.1. ст. 145 Податкового кодексу України [95] визначено мінімально допустимі строки корисного використання відповідно до класифікації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів та сказано, що строк корисного використання встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (пп. 145.1.2. ПКУ).

Отже, порядок визначення строків корисного використання об'єкта, що амортизується відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» та Податковим кодексом України є майже однаковим. Різниця полягає лише в тому, що у Податковому кодексі України держава встановила обмеження, аби забезпечити дотримання принципу обачності (застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства).

На даний час, в Україні порядок відображення амортизації на рахунках бухгалтерського обліку регулюється Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який представлено нижче:

**Дт** Рахунки витрат

**Кт** 13 «Знос необоротних активів»

Одночасно з нарахуванням зносу здійснюються записи по дебету позабалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»

**Дт** 09 «Амортизаційні відрахування»

**Кт** –

Суми, які обліковуються по дебету рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» списуються по кредиту за напрямами використання амортизаційних відрахувань.

Зазначимо, що дані рахунки не відображають всієї сукупності необхідної підприємству інформації та не дають змогу створювати та контролювати амортизаційний фонд, тому для раціональної організації бухгалтерського

обліку та формування якісної інформації наведена запропонована методика нарахування амортизаційних відрахувань (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

## Нарахування амортизаційних відрахувань\*

з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
	Нараховано амортизаційні відрахування	23, 91, 92, 93, 94	13	10000,00
		091	–	10000,00

\* Примітка: цифрові дані – умовні

Нарахування зносу здійснюється у відповідності до вимог чинного законодавства, з одночасним дебетуванням запропонованого позабалансового рахунку 091 «Нараховані амортизаційні відрахування».

Нарахування амортизаційних відрахувань в даному випадку показує ступінь зношеності необоротних активів та дозволяє визначити залишкову вартість необоротних активів.

Відповідно у звітності інформація про суми нарахованого зносу наводиться у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у рядку 1002 щодо нематеріальних активів, у рядку 1012 щодо основних засобів, у рядку 1017 знос інвестиційної нерухомості, у рядку 1022 знос довгострокових біологічних активів. Даний показник у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» необхідний для розрахунку залишкової вартості необоротних активів, яка й включається до підсумку балансу.

#### 2.4. Методика бухгалтерського обліку формування та використання амортизаційного фонду

Вітчизняна амортизаційна політика сучасних підприємств, в основному, не відповідає своїм функціям – відтворенню необоротних активів, компенсації суми зносу новими інвестиціями, впровадження новітніх технологій у виробництво.

Саме тому, підвищення ролі амортизаційної політики в підприємствах, вибір оптимального методу нарахування амортизації залишаються основними



інструментами фінансування оновлення необоротних активів, особливо в частині основних засобів виробничого призначення.

Зазначимо, що основні засоби займають найбільшу частку у структурі необоротних активів більшості підприємств, а виробничі основні засоби є важливим активом, який постійно потрібно підтримувати у робочому стані, а в разі ліквідації швидко замінити новим та прогресивним. Саме тому, створення амортизаційного фонду на оновлення основних засобів виробничого призначення є надзвичайно актуальним питанням, яке потребує розгляду.

У процесі виробництва основні засоби втрачають свою споживчу вартість і переносять її на створений за їх участю продукт. Внаслідок цього основні засоби втрачають виробничі якості і, якщо вони не можуть бути відновлені ремонтом або модернізацією чи відновлення стає економічно недоцільним, їх ліквідують. Таким чином, в процесі виробництва відбувається кругообіг вартості основних засобів. Так, їх вартість у вигляді амортизаційних відрахувань включається до собівартості виробленої продукції. В процесі її реалізації виручка (дохід) є своєрідним відшкодуванням зношених основних засобів і може спрямовуватись на капітальні вкладення для оновлення основних засобів виробничого призначення.

Зазначимо, що порядок визначення та нарахування амортизації у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу зазнав кардинальних змін. Так, амортизація стала асоціюватися зі складовою витрат, а не відокремленою категорією податкового обліку. Відповідно до Податкового кодексу амортизація – систематичний розподіл амортизованої вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання, експлуатації. На відміну від цих положень у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» поняття амортизації трактувалось як «зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань». Такі зміни слід вважати позитивними, оскільки за цією методикою в будь-яких економічних умовах є можливість перенесення вартості на витрати.

Також у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу істотно змінюється класифікація основних засобів, інших необоротних активів, нематеріальних активів з метою нарахування амортизації. Згідно п.145.1 податкового кодексу передбачено 16 груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимі строки їх експлуатації. Групування здійснено відповідно до того як згруповані необоротні активи у плані рахунків. На визначені групи активів поширюються окремі ставки амортизаційних відрахувань. Крім того, облік балансової вартості основних засобів кожної із груп має здійснюватись за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи, включаючи вартість поліпшення, отриманих безоплатно або через оперативний лізинг.

Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Отже, відповідно до чинних нормативно-правових актів, амортизація наділена функцією розподілу вартості об'єкта основних засобів, а така функція як визначення темпів, обсягів та масштабів оновлення упущена. Іншими словами, роль амортизації в плануванні оновлення основних засобів не враховано взагалі, натомість амортизація залишається складовою витрат, яка має вплив лише на економічний результат в момент його визначення, а не на перспективу.

Однобічний підхід до амортизації не відповідає сучасним вимогам ведення успішного бізнесу, викривляє сутність амортизації, її основну функцію, пристосовуючи її до поточних податкових та облікових потреб. В таких умовах велике значення має пошук резервів економічного розвитку виробництва через стимулювання відновлення та оновлення основних засобів. Все це обумовлює необхідність обґрунтування чіткої облікової методики щодо забезпечення резервів для ремонту та оновлення основних засобів, особливо виробничого

призначення, на базі існуючої нормативно-правової бази, а також вдосконалення існуючих методик щодо створення відповідних резервів (фондів) соціально- економічного розвитку підприємств, обліку реінвестування нерозподіленого прибутку для збільшення виробничого та технічного потенціалу, сутності капіталізації в процесі оновлення основних виробничих засобів чи їхньої повної заміни на більш сучасні, пошук нових шляхів збільшення основного капіталу та його облікове відображення.

Вважаємо за доцільне в межах отримання прибутку та при певному рівні грошового обороту, запропонувати методику накопичення коштів, які будуть спрямовуватись на оновлення основних засобів в підприємствах в потрібний момент та в достатньому обсязі. Йдеться про акумулювання певних резервів як забезпечення на відновлення основних засобів.

Сучасна економічна теорія розглядає реінвестицію як перетворення частки нерозподіленого прибутку в основний капітал, тобто використання її на розширення виробництва (збільшення основних виробничих засобів підприємства). Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається або сума прибутку, яка може бути направлена на виплату дивідендів, на збільшення статутного капіталу або ж на збільшення резервного капіталу, або сума непокритого збитку. Згідно з нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку, не має можливості прямого використання прибутку на реінвестування. Реінвестований прибуток – це будь-який прибуток після сплати податків, який реінвестується (повертається) в підприємство, а не виплачується його власникам у вигляді дивідендів. Тому відправною точкою цих економічних перетворень вважається збільшення основного капіталу за рахунок освоєння нерозподіленого прибутку на розвиток виробничого і технічного потенціалу підприємства. Цей процес у графічному вигляді наведено на рис. 2.6.

Таким чином, попри загальновідому методику обліку витрат на поліпшення, ремонт та оновлення основних виробничих засобів шляхом їх

списання на капітальні або поточні витрати, ці витрати пропонується покривати з джерел власного капіталу, зокрема за рахунок нерозподілених прибутків шляхом його реінвестування.

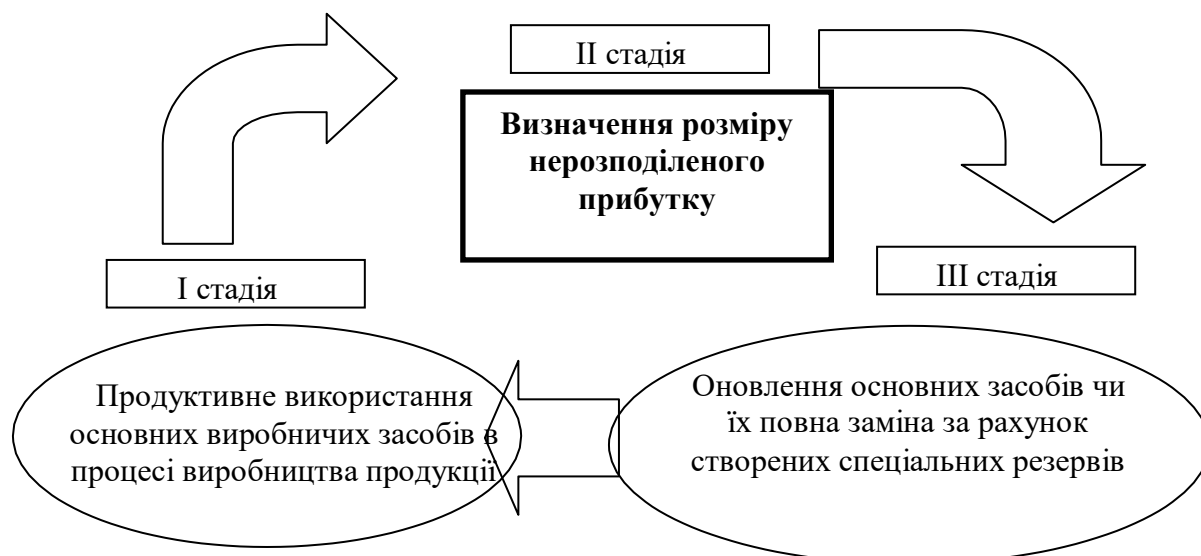


Рис. 2.6. Кругообіг основних виробничих засобів на підприємстві за умови реінвестування частини нерозподіленого прибутку в основний капітал

Логічно, що процес інноваційного та технічного розвитку виробничої діяльності підприємств відбувається за рахунок фінансування власними джерелами, оскільки це впливає з мети ведення будь-якої діяльності, яка повинна спрямовуватись на отримання та нагромадження прибутку, що в сучасних економічних умовах без оновлення або ж повної заміни виробничого обладнання, машин та техніки не можливо. Тому варто створювати відповідні резерви коштів, які б в майбутньому служили б джерелом фінансування цих процесів. Таким резервом можуть бути кошти, які накопичуються у визначеному в процентному відношенні розмірі на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Таким чином, пропонуємо облік забезпечень на відтворення основних засобів виробничого призначення вести в межах рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» на окремому субрахунку 47.4 «Забезпечення

ремонту та оновлення основних засобів» з виокремленням рахунків третього порядку:

47.4.1 «Ремонт основних засобів виробничого призначення»;

47.4.2 «Оновлення основних засобів виробничого призначення».

Накопичення відповідних сум в обліку на субрахунку 47.4 можна здійснювати такими варіантами:

Варіант 1 – щомісяця нараховується певна сума амортизації на основні засоби виробничого призначення (відображається записом Дт 91 Кт 13), доцільно від цієї суми брати певний відсоток (встановлюється підприємством самостійно – 10-20%) та відображати у складі витрат записом Дт 91 Кт 47.4, а при витрачанні цих сум на капітальний ремонт, оновлення складати запис: Дт 47.4 Кт 20, 22, 31, 372, 65, 66, 63, 685 та ін.

Варіант 2 – резерв створюється з нерозподіленого прибутку один раз на рік. В даному випадку також доцільно брати певний відсоток з прив'язкою до річної суми амортизації. Створення резерву відображати Дт 44.3 Кт 47.4, а при витрачанні цих сум на капітальний ремонт, оновлення складати запис: Дт 47.4 Кт 20, 22, 31, 372, 65, 66, 63, 685 та ін. (рис. 2.7).

Слід відзначити, що із запропонованої облікової методики створення сум на забезпечення на відновлення основних засобів у чинному законодавстві виникають певні питання щодо розподілу прибутку на створення даного резерву.

Згідно з національними НП(С)БО, прибуток є власністю засновників, учасників і може бути використаний лише на поповнення зареєстрованого (статутного) капіталу, резервного капіталу або ж на виплату дивідендів. Таким чином, повністю ігнорується можливість капіталізації прибутку з метою реінвестування. Враховуючи те, що додаткова вартість має бути частково спрямована на розвиток підприємства, і, зокрема, на його технічне відновлення, доцільно було б частину прибутку резервувати для цілей оновлення основних засобів з метою зростання виробничо-технічного потенціалу підприємства особливо в умовах жорсткої конкуренції. Створення такого роду резервів

практикується у багатьох країнах розвинутою економікою, а також ця методика діяла до 2000 року.

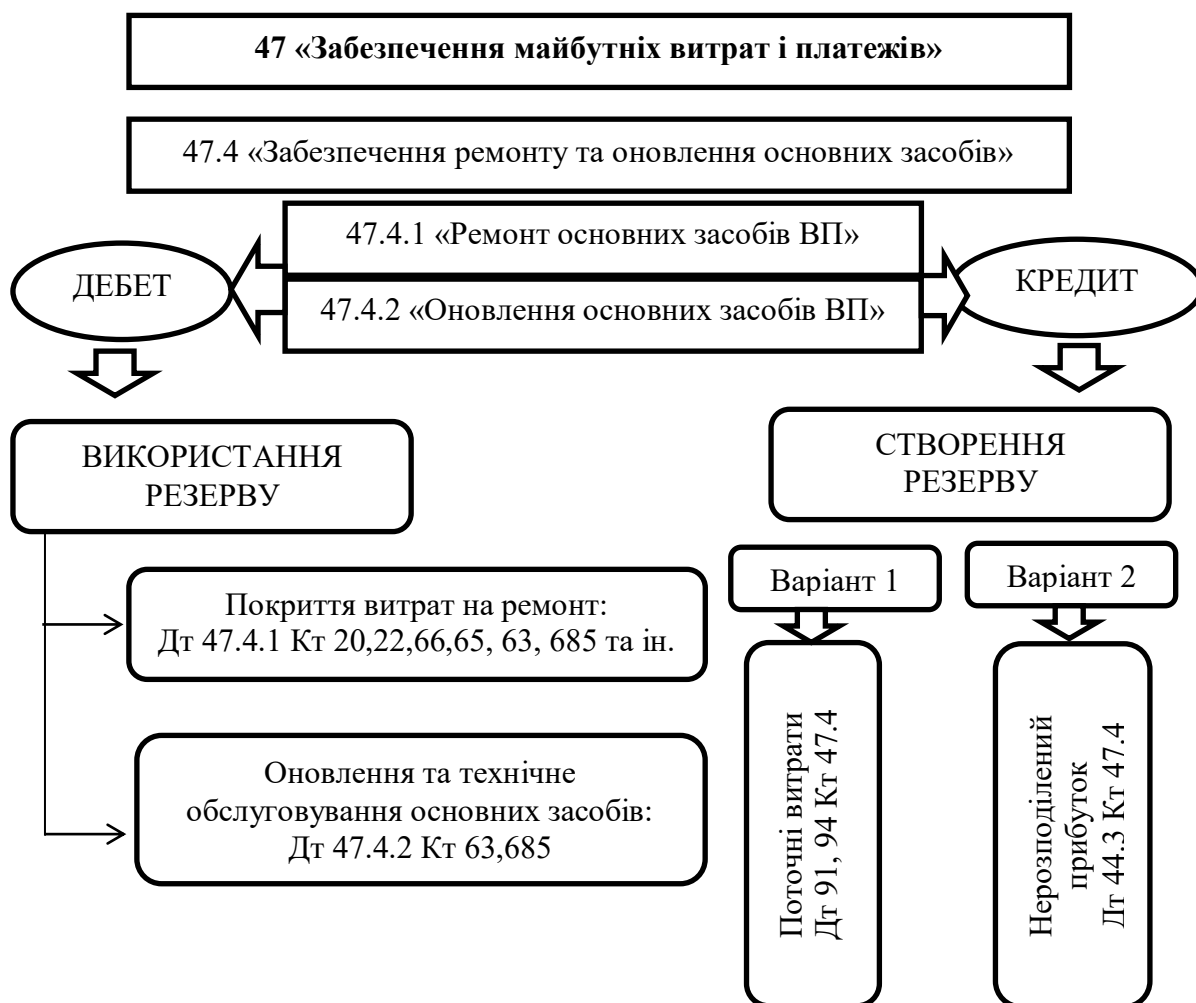


Рис. 2.7. Відтворення основних засобів шляхом використання забезпечення майбутніх витрат і платежів на відновлення основних

Зазначимо, що за часів командно-адміністративної економіки витрати на проведення заходів, спрямованих на забезпечення технічного оновлення виробництва акумулювались на відокремленому амортизаційному фонді, який збільшувався пропорційно до зношуваності обладнання та одночасно на ту ж суму зменшувався розмір статутного капіталу.

З введенням у 2000 році національних стандартів обліку, такий механізм формування інноваційно-інвестиційних ресурсів було відмінено. Відповідно до національних положень бухгалтерського обліку амортизація є окремим

елементом витрат операційної діяльності і показує яку частину первинної вартості необоротних активів віднесено до виробничих витрат (собівартості) в звітному періоді.

Разом з тим, Законом України «Про інвестиційну діяльність» визначено, що інвестиційна діяльність може здійснюватись на основі амортизаційних відрахувань, що дещо суперечить національним стандартам. Ці відрахування можна обліковувати на окремому позабалансовому рахунку «Амортизаційні відрахування», на якому слід відображати всі суми амортизації, які буде використовувати підприємство в інноваційно-інвестиційних цілях. Проте, така методика не виправдана в сучасних умовах господарювання. Більш доцільним є створення окремого резерву без ув'язки з сумами накопиченої амортизації, які згідно з законодавства є елементом витрат підприємства, і відшкодовуються в процесі реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.

Орієнтована схема механізму розподілу та використання прибутку зарахуванням зазначених пропозицій подана на рис. 2.8.

Для резервування коштів з прибутку підприємства на створення забезпечень, спрямований на відновлення основних засобів у акціонерних товариствах порядок реінвестування можуть вирішуватися на зборах акціонерів, засновників з участю представників колективу працівників.

У приватному секторі і малому бізнесі, де засновники підприємства є одночасно і його працівники, таке резервування коштів вирішується більшістю засновників (учасників).

Резервування коштів з прибутку має ряд переваг, які обумовлені:

- необхідністю більш чіткого розподілу прибутку та використання його між періодами шляхом стимулювання виробничо-господарської діяльності та науково-технічного прогресу підприємства;
- формуванням додаткових джерел фінансування виплат щодо відновлення основних засобів за рахунок власного капіталу, після узгодження в установчих документах та на зборах акціонерів щодо нарахування такого виду забезпечення;

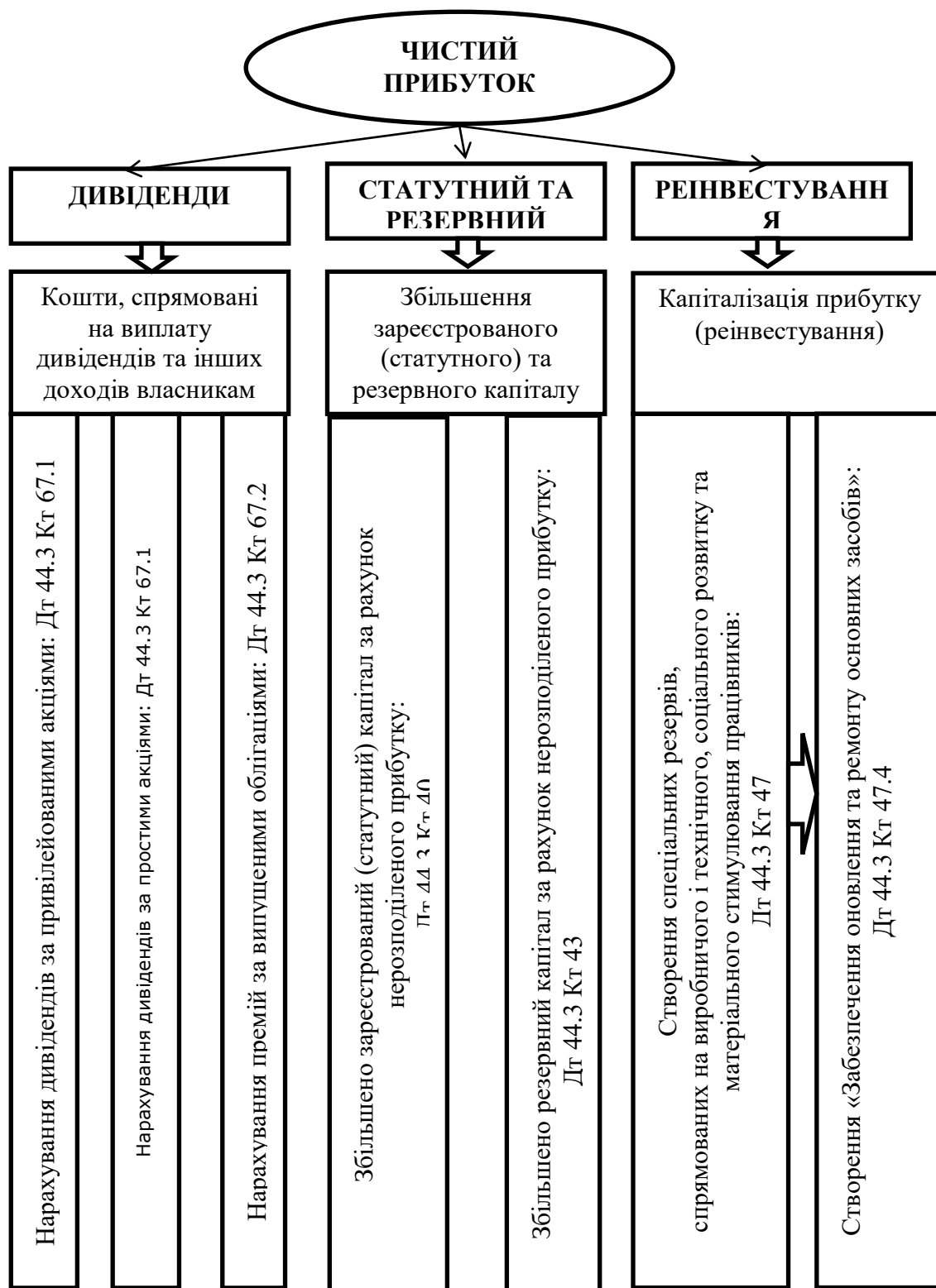


Рис. 2.8. Порядок розподілу та використання прибутку в сучасних умовах господарювання

- наступне вилучення частки нерозподіленого прибутку на створення різного роду резервів відповідає його економічній сутності, яка полягає у розширеному відтворенні, тобто реінвестуванні його частини в економічний



розвиток підприємства. Звідси, до нерозподіленого належить прибуток, залишений на підприємстві як джерело виробничого та технічного розвитку, як джерело інвестиційних ресурсів для відтворення основних засобів. Прибуток, з якого виплачуються дивіденди, не може бути джерелом інвестування. У зв'язку з цим, перед тим як відображати в балансі нерозподілений прибуток (як реінвестицію) з нього, на нашу думку, потрібно вилучити частку, спрямовану на виплату доходів власникам, забезпечення інших виплат.

Отже, забезпечення майбутніх витрат та платежів щодо ремонтів та оновлення основних засобів – це спеціальний резерв, який може створюватися за допомогою відрахувань з поточних витрат, або ж шляхом відрахувань з прибутку підприємства.

Проблемним питанням в даному випадку все ж залишається те, що ремонти та оновлення, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод повинні відображатися на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» згідно з п. 14 НП(С)БО 7 та збільшувати первісну вартість об'єктів основних засобів, тобто на рахунках бухгалтерського обліку необхідно відобразити і капітальні інвестиції за рахунок створеного резерву і витрати на капітальні інвестиції у вигляді витрачених виробничих запасів, нарахованої працівникам заробітної плати та нарахувань на неї, послуги сторонніх організацій та ін.

Узагальнимо вищеподані варіанти створення та використання резерву «Забезпечення ремонту та оновлення основних засобів» (табл. 2.3).

Слід зазначити, що для фінансування заходів, які пов'язані з відновленням об'єктів основних засобів, які підлягають капіталізації згідно з чинним законодавством, необхідно розробляти план оновлення та капітального ремонту із зазначенням кошторисних капітальних витрат, тобто визначення сум планових капітальних інвестицій на відновлення основних засобів.

Відповідно до визначеного плану проводити відрахування цих сум до резерву у кредит рахунку 47.4 бухгалтерським записом: Дт 15 Кт 47.4, після чого протягом запланованого терміну планову суму капітальних витрат

доцільно списувати при проведенні зазначених заходів за рахунок використання резервованих коштів з дебету рахунка 47.4.

Таблиця 2.3

Облік створення та використання резерву  
«Забезпечення ремонту та оновлення основних засобів»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Створення резерву «Забезпечення ремонту та оновлення основних засобів» шляхом відрахувань:		
1.1	- з поточних витрат, зокрема за рахунок загальновиробничих витрат, які пов'язанні із заходами щодо утримання та експлуатації основних засобів;	91	47.4
1.2	- за рахунок нерозподіленого прибутку	44.3	47.4
2.	Використання коштів створеного резерву «Забезпечення ремонту та оновлення основних засобів»:		
2.1	- на покриття витрат на ремонт та інші поліпшення основних засобів виробничого призначення	47.4.1	20, 22, 66, 65 та ін.
2.2	- на оновлення основних засобів виробничого призначення	47.4.2	31,372,63,685 та ін.

Таким чином, запропонована методика дасть змогу вчасно оновлювати та проводити ремонт основних засобів незалежно від величини інфляційних процесів і фінансової нестабільності.

Варто також відзначити, що за економічно нестабільних умов, збитковим підприємствам, щоб дати змогу конкурувати своїй продукції, доцільно надавати державні пільги, а саме звільняти від оподаткування суми, які витрачаються на придання інноваційних машин та механізмів. Однак, дослідження нормативно-правових актів, зокрема Закону України «Про інвестиційну діяльність», Закону України «Про інноваційну діяльність» та Податкового кодексу України показує, що такі пільги для підприємств, не надаються.

Звісно, введення в дію засад міжнародних стандартів фінансової звітності та запровадження нової методології нарахування амортизації з прийняттям Податкового кодексу України та чинних НП(С)БО надало можливість підприємствам та організаціям самостійно встановлювати термін корисного використання, обирати методи нарахування амортизації та визначати ліквідаційну вартість. Все це має велике значення, оскільки підприємства мають можливість проводити власну амортизаційну політику.

## **Висновки до розділу 2**

У результаті проведеного дослідження організаційно-методичних аспектів обліку основних засобів зроблено наступні висновки:

1. Встановлено, що існує ряд типових документів з обліку основних засобів. Дані документи відображають неактуальну для сьогодення інформацію, є громіздкими, тому в кваліфікаційній роботі запропоновано удосконалення типових форм ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів», зокрема запропоновано забрати пункт «Джерело придбання», оскільки така інформація не є необхідною у даних формах первинних документів та доповнити інформацією про переоцінку об'єкта.

2. Запропоновано створювати амортизаційний фонд на оновлення необоротних активів, особливо в частині основних засобів виробничого призначення. Розрахунок суми амортизації основних засобів, яка підлягатиме відрахуванню до амортизаційного фонду, необхідно здійснювати шляхом множення питомої ваги амортизації основних засобів у повній собівартості продукції на величину собівартості реалізованої продукції. Зазначимо, що

розрахунок собівартості необхідно здійснювати після закінчення кожного звітного періоду (звітного місяця).

Пропоновані варіанти створення амортизаційного фонду:

- Амортизація основних засобів виробничого призначення відображається записом Дт 91 Кт 13, амортизаційні відрахування відображати у складі витрат записом Дт 91 Кт 47.4, а при витрачанні цих сум на капітальний ремонт чи оновлення складати запис: Дт 47.4 Кт 20, 22, 31, 372, 65, 66, 63,685 та ін.
- резерв створюється з нерозподіленого прибутку один раз на рік. Створення резерву відображати Дт 44.3 Кт 47.4, а при витрачанні цих сум на капітальний ремонт, оновлення складати запис: Дт 47.4 Кт 20, 22, 31, 372, 65, 66, 63,685 та ін.

3. Визначено переваги створення амортизаційного фонду з прибутку, зокрема це є додаткове джерело фінансування виплат щодо відновлення основних засобів за рахунок власного капіталу; вилучення частки нерозподіленого прибутку на створення різного роду резервів відповідає його економічній сутності, яка полягає у розширеному відтворенні, тобто реінвестуванні його частини в економічний розвиток підприємства.

## РОЗДІЛ 3.

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Організація аудиту основних засобів

Актуальність дослідження аудиту основних засобів в сучасних умовах господарювання значно підвищується, оскільки ринкові відносини вимагають раціонального використання ресурсів, дотримання оптимальної структури необоротного майна в підприємстві та їх своєчасна заміна і модернізація.

Значний внесок в розвиток теорії та методики аудиту основних засобів зробили такі вчені-економісти, як Н.М. Бондар, Б.С. Кругляк, Т.П. Бондар, О.Б. Зайцева, А.І. Ковальов, Т.Н. Бабченко, Н.М. Бондар, Е.Н. Домбровська, Н.Ю. Єршова, О.І. Линник, С.Ф. Покропивний та ін.

Під аудитом основних засобів слід розуміти процес виявлення відхилень, зловживань і безгосподарності, а також усунення та попередження їх появи у майбутньому. Причому даний аудит організовується на вимогу власника, а здійснюється здебільшого аудиторською службою чи аудиторською фірмою.

Потреба у проведенні аудиту основних засобів визначається рядом обставин, характеристика яких наведена в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

#### Обґрунтування необхідності проведення аудиту основних засобів

Фактори впливу	Передумови аудиту	Значення аудиту
1	2	3
Внутрішні	Недостовірність інформації, що надається обліковому персоналу щодо вартості об'єктів	– встановлення фактичної вартості об'єктів; – виявлення відхилень між фактичною та реальною вартістю об'єктів, що дозволить уникнути подальших помилок
	Недостовірність інформації, що надається обліковому персоналу щодо виду та якості об'єктів, які підлягають амортизації	– встановлення реальних якісних характеристик об'єкта, з метою недопущення завищення його реальної вартості

	Ймовірна зацікавленість підприємства в завищенні вартості об'єктів, які підлягають амортизації з метою збільшення вартості активів	– неупереджений фаховий погляд на правильність оцінки об'єктів, що підлягають амортизації з метою недопущення викривлень в обліку
Зовнішні	Недосконалість чинного законодавства в частині обліку основних засобів	– узгодженість дій підприємства відповідно до вимог законодавства, оперативний контроль виконання нормативних засад
	Вплив науково-технічного прогресу на економічність та ефективність використання об'єктів, які підлягають амортизації	– правильність оцінки об'єкта з урахуванням морального зносу, що стимулює процеси оновлення основних засобів на підприємстві; – уникнення завищених нормативних термінів служби об'єктів, як передумови забезпечення підприємства сучасним обладнанням
	Нестабільність економічних взаємовідносин в умовах ринку	– забезпечує раціональне управління ризиками та можливість вичерпного інформативного забезпечення розрахунку оптимальних напрямків розвитку підприємства; – правильність вибору методів нарахування амортизації та напрямки використання закомунікованих коштів

З вищезазначеного можна зробити висновок, що проведення аудиту надходження, руху та вибуття основних засобів, аналіз ефективності використання основних засобів, правильність вибору методів нарахування амортизації та напрямки використання закомунікованих коштів забезпечують раціональне управління ризиками та надають можливість вичерпного інформативного забезпечення розрахунку оптимальних напрямків стратегічного розвитку підприємства.

Можливість формування ефективної індивідуалізованої політики підприємства щодо основних засобів залежить від ефективного внутрішнього контролю, аудиту та аналізу за процесом руху основних засобів та своєчасне доведення інформації до управлінського персоналу, уповноваженого в прийнятті рішень.

Необхідність здійснення аудиту основних засобів посилюється ще у зв'язку з тим, що від визначення розміру амортизації залежить обсяг прибутку, який є внутрішнім джерелом фінансування підприємства, а отже

нехтувати цими показниками неможна. Відповідно аудит за даним процесом повинен здійснюватися за наступними напрямками:

- 1) аудит на стадії придбання об'єктів основних засобів;
- 2) аудит на стадії вибору методів амортизації та здійснення самого процесу нарахування зносу основних засобів;
- 3) аудит результатів нарахування зносу основних засобів та використанням накопиченого амортизаційного фонду.

Для ефективного функціонування системи аудиту основних засобів необхідною є її належна організація. Тому, розглянемо сутність поняття організації та організації аудиту.

В найбільш загальному трактуванні організація – це упорядкування, налагодження певної системи. Визначення сутності організації як процесу формування певної системи обумовлено тим, що створення будь-якої організації займає відповідний проміжок часу та є послідовністю певних дій.

У прикладному розумінні організація передбачає впорядкування та узгодження цілеспрямованої діяльності учасників процесів і систем для забезпечення їх ефективного функціонування і розвитку, що передбачає:

- підготовку до здійснення певного заходу;
- визначення програми дій;
- наділення повноваженнями учасників заходу, який проводиться, забезпечення необхідною інформацією і технічними засобами;
- контроль за реалізацією визначених заходів.

Отже, можна сказати, що під організацією аудиту основних засобів слід розуміти набір дій, які окреслені власником та спрямовані на підвищення правильності відображення надходження, руху та використання основних засобів в бухгалтерському обліку, усунення неправомірностей та зловживань, що завдяки проведеному аудиту призведе до удосконалення ведення обліку та внутрішнього контролю в підприємстві.

Питання організації аудиту основних засобів в підприємстві є невід'ємною умовою раціонального та ефективного господарювання, тому необхідно чітко та детально прописати етапи, інформативні джерела та умови його здійснення на підприємстві, наголошуючи на оперативність і результативність отримання інформації, як важеля управління.

Пропонуємо виділяти наступні етапи організації аудиту та окреслити їх документальне забезпечення (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Етапи організації аудиту основних засобів

Джерелами аудиту основних засобів є наказ про облікову політику підприємства; статут підприємства; розпорядчі документи керівника підприємства, які засвідчують факт введення об'єктів основних засобів в експлуатацію; первинні документи бухгалтерського обліку, що відображають операції по основних засобах; відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань; головна книга; бухгалтерська звітність; плани ремонтів (кошториси) основних засобів, тощо. Перед проведенням аудиту основних засобів аудитором необхідно ознайомитися з обліковою політикою



підприємства у частині організації обліку основних засобів за період, що підлягає перевірці, її змінами порівняно з попереднім.

З метою формування плану та програми проведення перевірки аудитор повинен оцінити систему внутрішнього контролю на підприємстві (яке в своїй діяльності використовує основні засоби).

Якщо ризик невідповідності внутрішнього контролю оцінюється аудитором як незначний, він додатково пояснює в документах обґрунтування своїх висновків. Тому характер і якість перевірки багато в чому будуть залежати від того, наскільки повно та достовірно аудитор вивчить систему внутрішнього контролю.

Аудит основних засобів продовжується перевіркою ведення аналітичного обліку, яку можна здійснити вибірковою чи суцільним способом. Аналітичний облік основних засобів ведеться за об'єктами основних засобів. Аудитор починає з перевірки наявності і стану інвентарних карток в картотеці аналітичного обліку основних засобів та відповідності даних пооб'єктного аналітичного обліку основних засобів даним синтетичного обліку. Для цього аудитор зіставляє дані опису інвентарних карток основних засобів з наявними в картотеці інвентарними картками. За відсутності карток на окремі об'єкти аудитор має запропонувати керівництву підприємства відновити аналітичний пооб'єктний облік основних засобів. Загальний підсумок залишків за всіма групами основних засобів зіставляється із залишком за рахунком 10 «Основні засоби». Залишки повинні бути однакові. Крім того аудитор встановлює відповідність залишків головної книги із залишками у балансі.

Також аудитор перевіряє, чи всі об'єкти основних засобів закріплені за матеріально відповідальними особами. Аудитор уважно вивчає матеріали попередніх інвентаризацій (чи були виявлені помилки і яким чином вони виправлені), особливу увагу звертаючи на правильність відображення результатів у бухгалтерському обліку.

Перевіряючи правильність і своєчасність нарахування амортизації, аудитор має з'ясувати, якими методами користується бухгалтер при нарахуванні амортизації. Який саме метод застосовувати при нарахуванні амортизації підприємство обирає самостійно і це зазначається в обліковій політиці підприємства.

Особливу увагу необхідно приділяти перевірці основних засобів, до яких застосовуються спеціальні умови нарахування амортизації. До таких належать основні засоби, що знаходяться на реконструкції, модернізації, на консервації.

Об'єкти аудиту основних засобів в частині нарахування зносу можна поділити на складові (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Об'єкти аналізу нарахування зносу необоротних активів

Важливою складовою об'єктів аналізу нарахування зносу необоротних активів є визначення елементів облікової політики, що забезпечують законність ведення бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів та допомагають спрогнозувати стратегічні напрямки подальшого розвитку

підприємства. Елементи облікової політики в частині амортизації основних засобів повинні встановлюватися на рівні підприємства, зважаючи на особливості діяльності та потреби власника, але з дотриманням усіх норм та положень чинного законодавства, що забезпечить єдність підходу до методики та організації ведення бухгалтерського обліку амортизації основних засобів.

Завдання, предмет та об'єкти аудиту нарахування амортизаційних відрахувань на основні засоби відображено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Завдання, предмет та об'єкти аудиту нарахування амортизаційних відрахувань

Блок аналізу	Завдання аудиту	Об'єкт аудиту	Предмет аудиту
1	2	3	4
<b>Блок 1. Аудит нарахування амортизаційних відрахувань</b>	Вивчити організацію бухгалтерського обліку щодо операцій з нарахування амортизаційних відрахувань; перевірити відповідність фактичного відображення нарахування зносу затверджених в обліковій політиці	Графік документообороту за операціями з нарахування амортизаційних відрахувань, Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, первинні документи та внутрішня звітність за такими операціями	Раціональність організації бухгалтерського обліку, правильність нарахування зносу відповідно до чинного законодавства
<b>Блок 2. Аудит формування амортизаційного фонду</b>	Аудит та перевірка правильності та своєчасності розрахунку суми, яка підлягає зарахуванню до амортизаційного фонду	Первинні документи, регістри бухгалтерського обліку та звітність, у яких містяться показники амортизаційного фонду для оновлення основних засобів	Первинні документи, на підставі яких нараховуються амортизаційні відрахування; обґрунтованість розміру амортизаційного фонду
<b>Блок 3. Аудит використання амортизаційного фонду</b>	Аудит а перевірка наявності, руху та напрямів використання амортизаційного фонду	Вартість проведеного ремонту, модернізації та оновлення основних засобів, витрати на придбання та утримання об'єктів основних засобів (правильність документального оформлення та формування ПВ основних засобів)	Первинні документи, які підтверджують напрямки використання амортизаційного фонду

Здійснення перевірки в розрізі наведених вище блоків аудиту, обумовлює потребу визначення переліку основних інформаційних джерел щодо зазначених операцій та виділення у них даних, необхідних та достатніх для виявлення відхилень та формулювання висновків за результатами аудиту (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

## Інформаційна база аудиту операцій щодо амортизації основних засобів

Групи інформаційних джерел	Документи, що відносяться до групи	Інформація для цілей аналізу операцій щодо амортизації необоротних активів
1	2	3
Нормативно-правові документи, що регулюють здійснення амортизації	МСФЗ 16 «Основні засоби»; Цивільний, Господарський, Податковий кодекси України; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність підприємства»; НП(С)БО 1, 7, 12, 30, 27, 28; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів; Постанова «Про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств»; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку	Нормативний порядок проведення амортизації. Оподаткування операцій з нарахування амортизаційних відрахувань
Внутрішні організаційні та розпорядчі документи	Статут підприємства; Положення про облікову політику в частині амортизації; посадові інструкції; накази та рішення керівництва щодо змін в обліковій політиці відносно нарахування амортизаційних відрахувань, формування та напрямів використання амортизаційного фонду	Розпорядча інформація щодо нарахування амортизаційних відрахувань. Напрями розподілу амортизаційного фонду

Як видно з даних табл. 3.3, джерела інформації про операції, пов'язані з нарахуванням амортизаційних відрахувань, використовувані для цілей аудиту є різноманітними.

Важливим аспектом аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки. З метою оцінки ефективності контролю основних засобів аудитор з'ясовує питання, що пов'язані із: зміною методів нарахування

амортизації основних засобів протягом поточного періоду; нарахуванням амортизації основних засобів на період перебування об'єкта на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні, консервації; наявністю у складі основних засобів повністю зношених основних засобів; наявністю у складі основних засобів, щодо яких існують судові позови; наявністю у складі основних засобів, які передані під заставу та інші питання, зумовлені завданнями аудиту.

Важливим питанням, на якому аудитор також зосереджує свою увагу є спосіб одержання основних засобів підприємством. Якщо основні засоби були придбанні за рахунок кредиту банку, то відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби», відсотки за кредитами на придбання (створення) основних засобів не включаються до їх первісної вартості, а входять до складу фінансових витрат звітного періоду; якщо основні засоби отримано безоплатно, то вони повинні бути оцінені за ринковою вартістю, а не залишковою. Особливе місце в системі бухгалтерського обліку займають питання, пов'язані зі станом та збереженням основних засобів.

Аналізуючи операції, пов'язані з орендою основних засобів, аудитор з'ясовує питання своєчасності та правильності проведення розрахунків за орендовані основні засоби, перевіряє точність відображення в обліку ПДВ, виявляє, чи не було фактів передачі в оренду основних засобів без відображення їх в обліку. Усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора. Аудит основних засобів завершується аналізом ефективності їх використання. На підсумковому етапі аудитор повинен узагальнити результати перевірки, зробити висновки та підготувати обґрунтовані пропозиції щодо усунення недоліків і використання виявлених резервів.

Отже, аудиторську перевірку основних засобів слід планувати та здійснювати в такому порядку, щоб урахувати в повному обсязі всі аспекти та господарські операції стосовно основних засобів та їх амортизації, специфіку діяльності підприємства. Достовірна оцінка вартості основних засобів та, за необхідності, переоцінка їх вартості, а також відображення бухгалтерських проведення щодо наявності та руху необоротних активів запобігатиме

допущенню помилок, що дозволить уникнути нарахування штрафних санкцій за порушення методичних рекомендацій з обліку основних засобів.

### 3.2. Аналіз ефективності використання основних засобів

Комплексний економічний аналіз фінансово-господарської діяльності займає передове місце в системі управління підприємством. На основі аналітичних розрахунків розробляють і обґрунтовують управлінські рішення. Економічний аналіз передуює рішенням і діям, обґрунтовує їх і є основою для управління виробництвом, забезпечує його ефективність.

Як було зазначено у п. 3.1. аудиторська перевірка завершується аналізом стану основних засобів та ефективності їх використання. Тому проведемо даний аналіз на прикладі ПП «Форвард-Орто».

Для здійснення оцінки стану основних засобів в ПП «Форвард-Орто» відобразимо поетапний процес аналізу, використовуючи рис. 3.3.

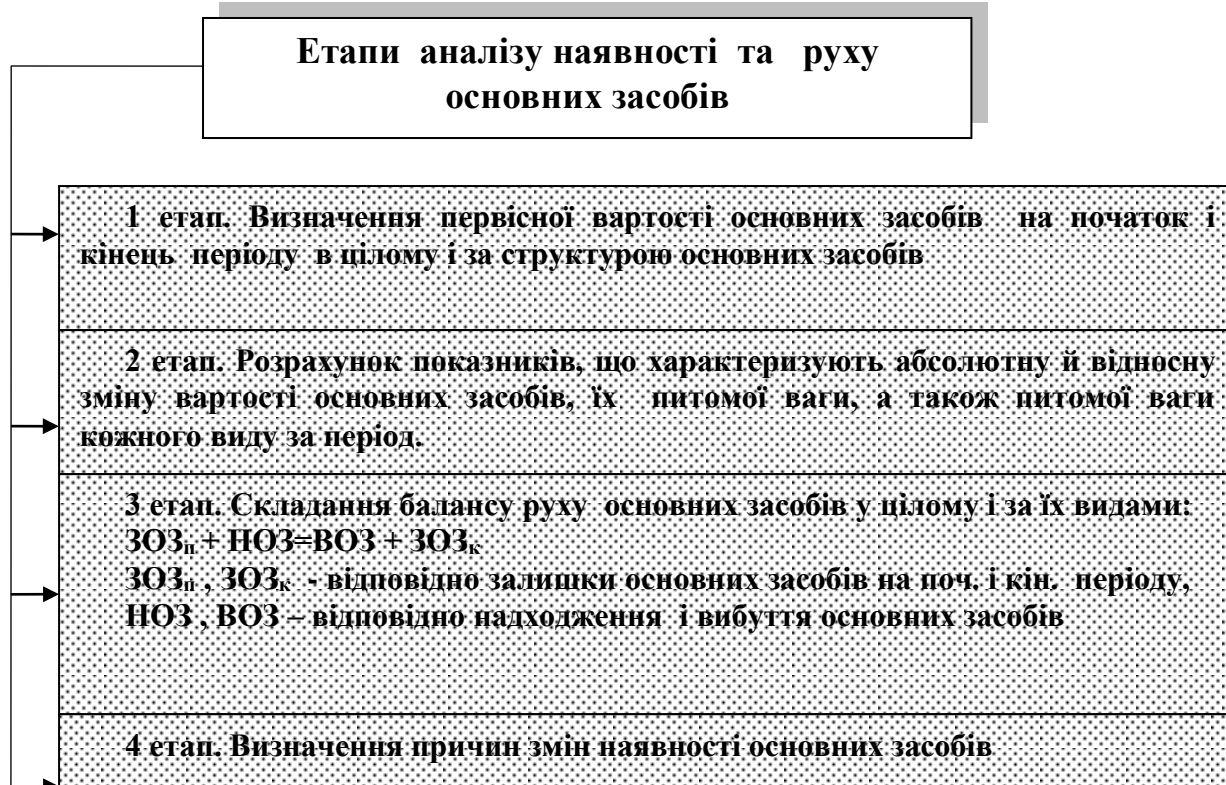


Рис. 3.3 Етапи аналізу наявності та руху основних засобів

Для дослідження змін, що відбуваються у складі основних засобів, проаналізуємо їх структуру, яка відображає технічну озброєність ПП «Форвард-Орто» за 2018-2019 рр. і відповідає на питання, наскільки ефективно розпоряджається підприємство фінансовими ресурсами, які повинні бути направлені на формування основних засобів.

Проведемо аналіз структури основних засобів та динаміки їх змін в ПП «Форвард-Орто». Дані аналізу групуємо у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Наявність, структура та динаміки змін основних засобів  
в ПП «Форвард-Орто» за 2018-2019 рр.

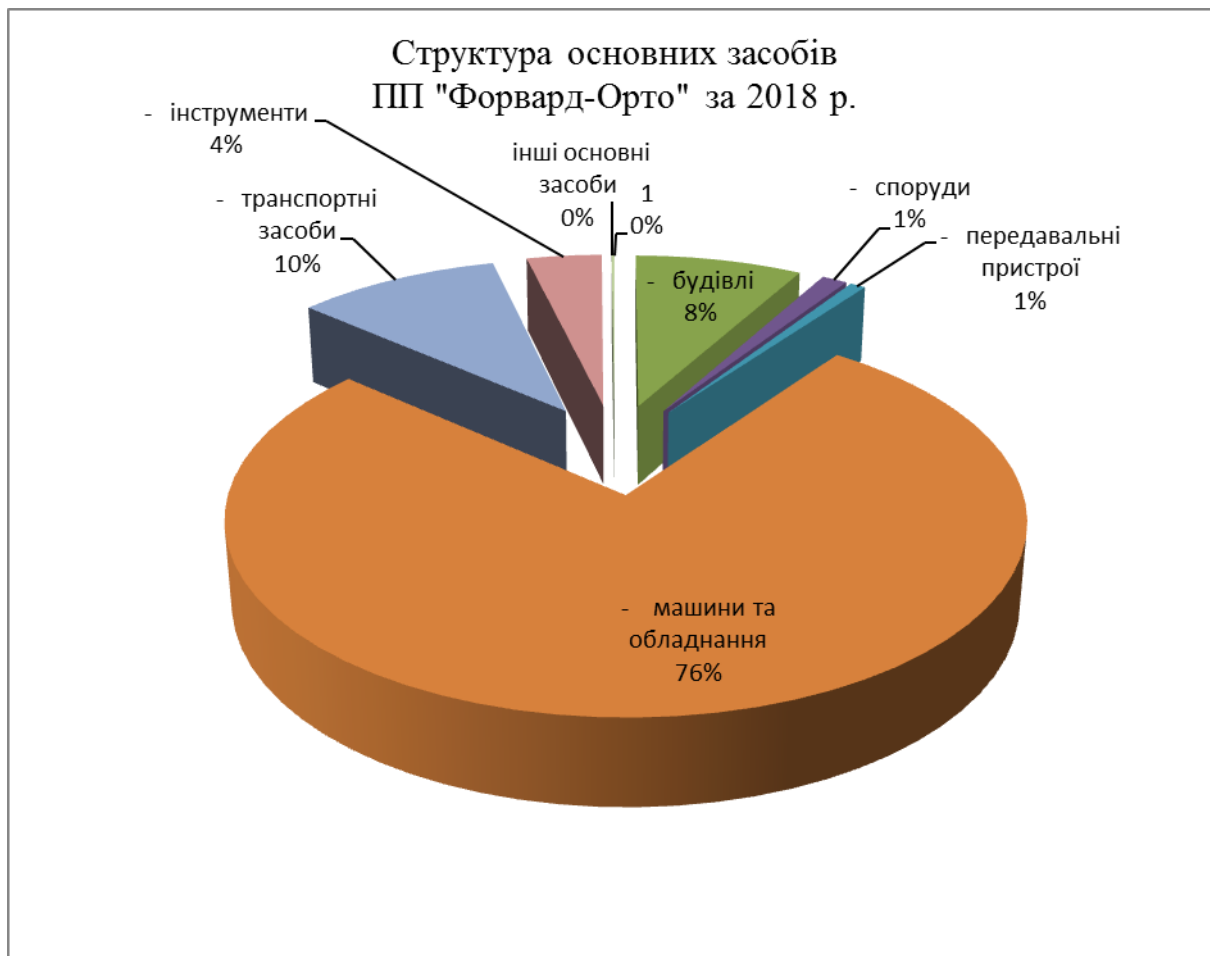
Найменування основних засобів	На початок		На кінець		Відхилення за період (+, -)	
	2019 року		2019 року		сума, тис.грн	питома вага, %
	сума, тис.грн	питома вага, %	сума, тис.грн	питома вага, %		
1	2	3	4	5	6	7
1. Основні засоби	20755	100%	23962	100%	3207	0%
- будівлі	1678	8%	1965	8%	287	0%
- споруди	256	1%	234	1%	-22	0%
- передавальні пристрої	156	1%	178	1%	22	0%
- машини та обладнання	15839	76%	18200	76%	2361	0%
- транспортні засоби	2045	10%	2567	11%	522	1%
- інструменти	754	4%	789	3%	35	0%
інші основні засоби	27	0%	29	0%	2	0%

З таблиці 3.5 бачимо, що в ПП «Форвард-Орто» за 2018-2019 рр. структура та динаміка змін основних засобів має тенденцію до збільшення. Так, наявність основних засобів збільшилась на 3207 тис. грн., з них найбільше підприємство придбало і ввело в експлуатацію машин та обладнання (їх частка

збільшилась на 2361тис. грн.), на 522 тис. грн. збільшилися транспортні засоби, балансова вартість будівель збільшилась на 287тис. грн. за 2019 рік.

Отже, структура основних засобів в ПП «Форвард-Орто» за 2018-2019рр. збільшилась, що є позитивним, серед них найбільше зросла вартість машин та обладнання, тобто підприємство розширює виробничі потужності.

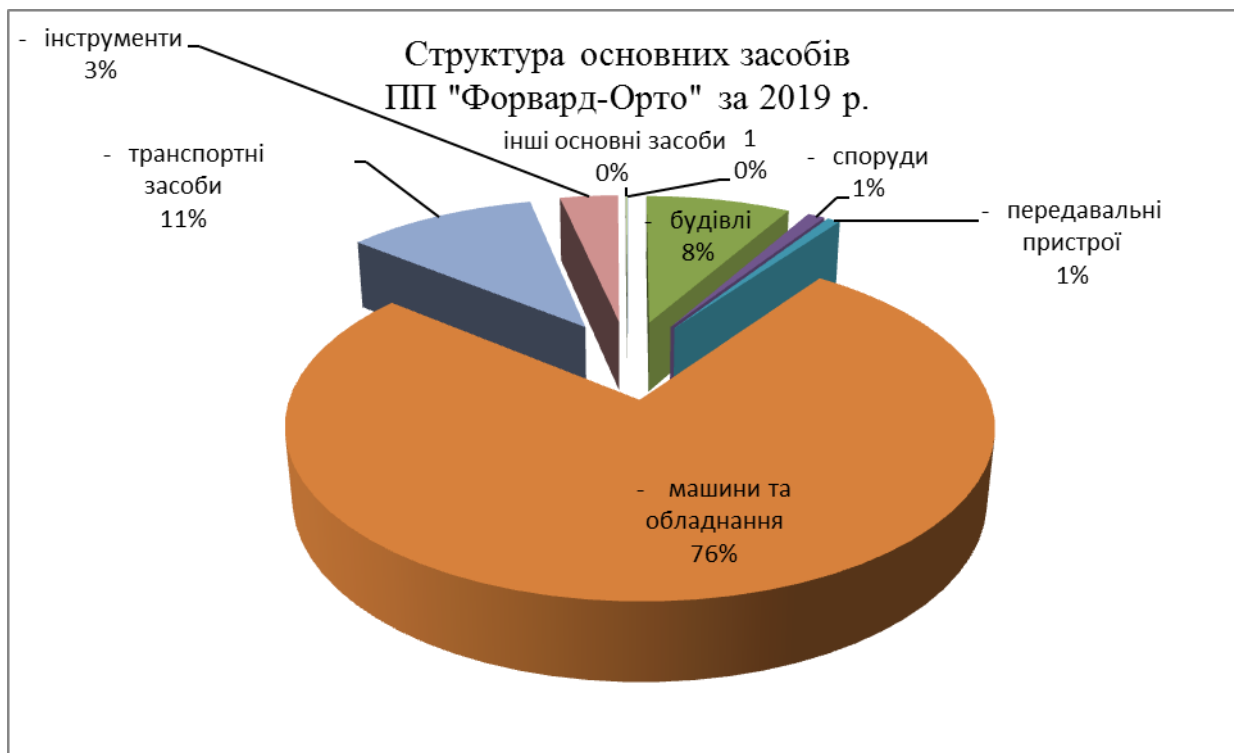
Структуру основних засобів ПП «Форвард-Орто» за 2018 р. та 2019 р. у відсотковому значенні відобразимо на рис. 3.4 та рис. 3.5 відповідно.



1	Будівлі	1678тис. грн.
2	Сспоруди	256тис. грн.
3	Передавальні пристрої	156тис. грн.
4	Машини та обладнання	15839тис. грн.
5	Транспортні засоби	2045тис. грн.
6	Інструменти	754тис. грн.
7	Інші основні засоби	27тис. грн.

Рис. 3.4. Структура основних засобів ПП «Форвард-Орто» за 2018 р.





1	Будівлі	1965 тис. грн.
2	Споруди	234 тис. грн.
3	Передавальні пристрої	178 тис. грн.
4	Машини та обладнання	18200 тис. грн.
5	Транспортні засоби	2567 тис. грн.
6	Інструменти	789 тис. грн.
7	Інші основні засоби	29 тис. грн.

Рис. 3.5. Структура основних засобів ПП «Форвард-Орто» за 2019 р.

Показники стану й ефективності використання основних засобів можна об'єднати в три групи, які характеризують:

- 1) забезпечення підприємства основними засобами;
- 2) стан основних засобів;
- 3) ефективність використання основних засобів.

До показників, які характеризують забезпеченість підприємства основними засобами, належать: фондомісткість, фондоозброєність, коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства.

Фондомісткість є величиною зворотною до фондovіддачі. Цей показник дає можливість визначити вартість основних засобів на одну гривню

виробленої продукції і характеризує забезпеченість підприємства основними засобами. За нормальних умов фондвіддача повинна мати тенденцію до збільшення, а фондомісткість – до зменшення.

Забезпеченість підприємства основними виробничими засобами визначається рівнем фондоозброєності праці. Останню розраховують як відношення вартості основних виробничих засобів до чисельності працівників підприємства. Збільшення рівня фондоозброєності є позитивним фактором. Коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства визначається як відношення вартості основних виробничих засобів (за вирахуванням суми їхнього зносу) до вартості майна підприємства.

Якщо коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства сягає критичної позначки (0,2 - 0,3), то реальний виробничий потенціал підприємства буде низьким і треба терміново шукати кошти для виправлення становища.

Стан основних виробничих засобів характеризують через такі коефіцієнти: зносу основних засобів; придатності; оновлення; вибуття (приросту) основних засобів.

До показників, які характеризують ефективність використання основних засобів, належать: фондвіддача, рентабельність основних засобів, сума прибутку на одну гривню основних засобів. Найбільш загальним показником, який характеризує ефективність використання основних засобів, є фондвіддача.

Абсолютним показником ефективності використання основних засобів є сума прибутку на одну гривню основних засобів. До показників ефективності використання основних засобів можна також віднести показник питомої ваги активної частини основних засобів у їх загальній сумі. Формули розрахунку показників забезпечення стану й ефективності використання основних засобів та їхню характеристику наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5. Показники стану та ефективності використання основних засобів

Показник	Формула розрахунку	Характеристика
1. Фондомісткість	$\Phi_k/V_n$	Характеризує забезпеченість підприємства ОЗ
2. Фондоозброєність	$\Phi_k/Ч$	Показує величину основних засобів на працівника
3. Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства	$\Phi_3/M$	Відображає питому вагу залишкової вартості основних засобів у загальній вартості майна підприємства
4. Коефіцієнт зносу ОЗ	$З_о/\Phi_k$	Показує ступінь зносу ОЗ
5. Коефіцієнт придатності основних засобів	$1-K_3$	Відображає частину основних засобів придатну до експлуатації
6. Коефіцієнт оновлення ОЗ	$\Phi_в/\Phi_k$	Показує частку введених ОЗ у загальній їх вартості
7. Коефіцієнт вибуття ОЗ	$\Phi_у/\Phi_k$	Характеризує інтенсивність вибуття ОЗ
8. Коефіцієнт приросту основних засобів	$(\Phi_в-\Phi_у)/\Phi_k$	Показує ступінь збільшення ОЗ у звітному періоді проти минулого періоду
9. Фондовіддача	$V_n/\Phi_k$	Характеризує ефективність використання ОЗ. Відображає суму виробленої продукції на одну гривню ОЗ
10. Рентабельність ОЗв	$\Pi_б/\Phi_k*100\%$	Визначає ступінь використання ОЗ

$\Phi_k$  - балансова вартість основних виробничих засобів;

$V_n$  - вартість виробленої продукції;

$\Phi_3$  - залишкова вартість основних виробничих засобів;

$M$  - вартість майна підприємства;

$З_о$  - сума зносу основних виробничих засобів;

$Ч$  - середньооблікова чисельність працівників;

$\Phi_у$  - вартість уведених основних виробничих засобів;

$\Phi_в$  - вартість виведених основних виробничих засобів;

$K_3$  - коефіцієнт зносу основних виробничих засобів;

$\Pi_б$  - загальний прибуток підприємства.

Розрахуємо дані показники для досліджуваного підприємства ПП «Форвард-Орто» за 2017-2019 р.р. (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Аналіз стану та ефективності використання основних засобів ПП «Форвард-Орто»**

ПОКАЗНИК	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Абсолютне відхилення (+, -)	
				2019 р. від 2018 р.	2019 р. від 2017 р.
Ф <sub>к</sub> - балансова вартість основних виробничих засобів;	14177	15339	17700	2361,00	3523,00
З <sub>о</sub> - сума зносу основних виробничих засобів;	6789	9300	10789	1489,00	4000,00
Ф <sub>з</sub> - залишкова вартість основних виробничих засобів;	7388	6039	6911	872,00	-477,00
В <sub>п</sub> - вартість виробленої продукції;	18769	19786	17896	-1890,00	-873,00
М - вартість майна підприємства;	15678	17689	17376	-313,00	1698,00
Ч - середньооблікова чисельність працівників;	42	44	53	9,00	11,00
Ф <sub>у</sub> - вартість уведених основних виробничих засобів;	1259	2580	3284	704,00	2025,00
Ф <sub>в</sub> - вартість виведених основних виробничих засобів;	102	107	127	20,00	25,00
П <sub>з</sub> - загальний прибуток підприємства.	12356	12476	10567	-1909,00	-1789,00
Фондомісткість	0,76	0,78	0,99	0,21	0,23
Коефіцієнт реальної вартості ОЗ у майні підприємства	0,47	0,34	0,40	0,06	-0,07
Коефіцієнт зносу ОЗ	0,48	0,61	0,61	0,00	0,13
Коефіцієнт придатності ОЗ	0,52	0,39	0,39	0,00	-0,13
Коефіцієнт оновлення ОЗ	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00
Коефіцієнт вибуття ОЗ	0,09	0,17	0,19	0,02	0,10
Коефіцієнт приросту ОЗ	0,08	0,16	0,18	0,02	0,10
Фондовіддача	1,32	1,29	1,01	-0,28	-0,31
Рентабельність ОЗ	0,87	0,81	0,60	-0,22	-0,27

**Фондомісткість** – показник, який характеризує рівень середньорічної вартості основних засобів на одиницю вартості виробленої продукції. Цей показник є величиною, оберненою до фондівдачі.

**Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства ( $K_{\text{н}}$ )** визначається як відношення вартості основних виробничих засобів (за вирахуванням суми їхнього зносу) до вартості майна підприємства. Цей коефіцієнт має бути не меншим 0,5.

Стан основних засобів характеризують через такі коефіцієнти: зносу основних засобів; придатності; оновлення; вибуття основних засобів.

**Коефіцієнт зносу** характеризує частку вартості основних засобів, що її списано на витрати виробництва в попередніх періодах. Коефіцієнт зносу визначається відношенням суми зносу основних засобів до балансової вартості основних засобів.

Показник зносу основних засобів може визначатись також у відсотках на початок і на кінець звітного періоду і дає змогу оцінити стан основних засобів.

**Коефіцієнт придатності основних засобів** відображає частку основних засобів, придатну для експлуатації в процесі господарської діяльності.

**Коефіцієнти оновлення основних засобів** характеризує інтенсивність уведення в дію нових основних засобів. Він показує частку введених основних засобів за визначений період у загальній вартості основних засобів на кінець звітного періоду.

**Коефіцієнти вибуття** показує інтенсивність вибуття основних засобів.

**До показників, які характеризують ефективність використання основних засобів, належать:** сума прибутку на одну гривню основних засобів, фондівдача, рентабельність основних засобів.

**Коефіцієнт приросту в ПП «Форвард-Орто»** має позитивну тенденцію, так з 2017 р. до 2019 р. відбувся приріст основних виробничих засобів з 0,08 до 0,18.

**Фондовіддача основних засобів** – показник, який відображає обсяг товарної продукції у вартісному вираженні на одиницю (1 грн.) середньорічної

вартості основних засобів, які беруть участь у виробництві цієї продукції. Цей показник характеризує ефективність використання основних засобів.

Збільшення фондівдачі основних виробничих засобів свідчить про підвищення ефективності їх використання, що є позитивним явищем в економіці підприємств. Основними шляхами підвищення фондівдачі основних засобів є збільшення обсягу виробництва товарної продукції за рахунок більш інтенсивного їх використання і зниження середньорічної вартості цих фондів за рахунок ліквідації зношених, малопродуктивних та невикористаних у виробництві основних засобів.

Тобто, на рівень і динаміку фондівдачі в підприємстві впливають:

- Обсяг випуску продукції в натуральному вираженні і ціна продукції;
- Склад і структура основних фондів (зокрема, вікова структура, питома вага активної частини основної виробничих засобів);
- Продуктивність, ціна та ін.
- Техніко-економічні показники машин і обладнання; рівень зносу елементів основних засобів;

**Рентабельність основних засобів** – це відносний показник, який характеризує рівень ефективності використання цих засобів.

Абсолютним показником ефективності використання основних засобів є сума прибутку на одну гривню основних засобів.

До показників ефективності використання основних засобів можна також віднести показник питомої ваги активної частини основних засобів у їх загальній сумі.

В ПП «Форвард-Орто» за 2017-2019 рр. спостерігається зростання балансової вартості основних засобів на 3523 тис. грн., такою ж є тенденція щодо введення в дію основних засобів, так у 2019 р. у порівнянні з 2017 р. введені в дію основні засоби зросли на 2025 тис.грн.

Щодо фондомісткості, то вартість основних виробничих засобів, що припадає на 1 грн. готової продукції становить 0,76 грн. у 2017 р., 0,78 грн. у 2018 р., 0,99 у 2019 р.

Реальна вартість основних засобів залишається практично незмінною і коливається в межах 0,47-0,40.

Негативним явищем в діяльності ПП «Форвард-Орто» є те, що основні засоби виробничого призначення зношені на 48-61%, тому є застарілими і потребують оновлення, модернізації. В результаті цього придатними до використання на кінець 2019 р. є лише 39% вартості всіх основних засобів ПП «Форвард-Орто».

Коефіцієнт оновлення за досліджений період є дуже низьким, і за декілька років залишився незмінним, тому підприємству слід подумати про залучення інвестицій та купівлю нових виробничих основних засобів.

Рентабельність основних виробничих засобів ПП «Форвард-Орто» є досить великою, проте має тенденцію до зменшення. У 2017 р. рентабельність становила 87%, а в 2019 р. зменшилась до 60%.

Таким чином, аналіз стану, складу, динаміки та ефективності використання основних засобів в ПП «Форвард-Орто» свідчить про те, що підприємство володіє значною кількістю основних засобів, значну частину серед яких становлять основні засоби виробничого призначення, які поступово оновлюються. Слід розуміти, що зростання основних засобів розглядається як фактор, який знижує фондівіддачу, проте в умовах технічного прогресу ріст основних засобів, особливо їх активної частини є закономірним явищем, тому керівництво повинно прагнути до ефективного його використання.

### **Висновки до розділу 3**

У результаті проведеного дослідження методики та організації аудиту основних засобів в підприємстві зроблено такі висновки:

1. Встановлено, що основні засоби суттєво впливають на результати господарської діяльності підприємства, тому контроль за станом їх збереження, наявності й ефективності використання повинен бути ретельним, повним,

достовірним, обґрунтованим та відповідати чинному законодавству. На сьогодні аудит як вид контролю є необхідним та обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією – передумова успішного функціонування підприємств. Аудит операцій з основними засобами є складовою аудиту активів підприємства і сприяє вчасному виявленню помилок і шахрайств, підвищенню ефективності використання основних засобів і забезпеченню належної якості ведення обліку.

2. Запропоновано аудит основних засобів проводити за наступними етапами:

- Етап 1. Визначення об'єкта аудиту.
- Етап 2. Призначення суб'єкта аудиту та його ознайомлення з правами та обов'язками.
- Етап 3. Формування завдань аудиту обліку основних засобів.
- Етап 4. Вибір методики аудиту обліку основних засобів.
- Етап 5. Виявлення та усунення помилок або надання рекомендацій по їх усуненню, складання аудиторського висновку.

3. Встановлено, що аудит амортизаційних відрахувань є важливою складовою аудиту основних засобів та запропоновано проводити в такій послідовності: аудит нарахування амортизаційних відрахувань, аудит формування амортизаційного фонду, аудит використання амортизаційного фонду.

4. Складовою частиною аудиту основних засобів є проведення аналізу ефективності використання основних засобів. Проведений аналіз стану, складу, динаміки та ефективності використання основних засобів в ПП «Форвард-Орто» свідчить про те, що підприємство володіє значною кількістю основних засобів, значну частину серед яких становлять основні засоби виробничого призначення, які в підприємстві поступово оновлюються. Проте, негативним явищем в діяльності ПП «Форвард-Орто» є те, що основні засоби виробничого призначення зношені на 48-61%, тому є застарілими і потребують оновлення,



модернізації. В результаті цього придатними до використання на кінець 2019 р. є лише 39% вартості всіх основних засобів ПП «Форвард-Орто».

Коефіцієнт оновлення за досліджений період є невисоким, і за декілька років залишився незмінним, тому підприємству слід прийняти міри про залучення інвестицій та купівлю нових виробничих основних засобів.

Рентабельність основних виробничих засобів ПП «Форвард-Орто» є високою, але має тенденцію до зменшення. У 2017 р. рентабельність становила 87%, а в 2019 р. зменшилась до 60%.

Отже, запропонована методика аудиту основних засобів забезпечує проведення своєчасної, достовірної та повної перевірки операцій з надходження, нарахування зносу основних засобів, формування та використання амортизаційного фонду для виявлення неправомірностей та порушень і попередження їх повторення у майбутньому.

## ВИСНОВКИ

Отже, дослідивши тему методики та організації обліку та аудиту основних засобів на прикладі ПП «Форвард-Орто» можна зробити наступні висновки та пропозиції:

1. Структура й оцінка основних засобів, а також порядок їх обліку регламентовані НП(С)БО 7 «Основні засоби», Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 року № 561, Інструкцією з використання Плану рахунків з бухгалтерського обліку № 291 та іншими нормативними, інструктивними документами.

Ефективна організація обліку ґрунтується на нормативно-правових актах держави та вміло сформованій облікової політики, яка затверджується Наказом по підприємству. Облікова політика розробляється індивідуально кожним підприємством і повинна забезпечувати надійність та достовірність їх фінансової інформаційної системи.

2. Встановлено відсутність єдиного підходу до розуміння понять «амортизація», «знос» і «зношення» у сфері бухгалтерського обліку, що призводить до некоректного тлумачення ознак даних понять. Для усунення даних розбіжностей уточнено понятійний апарат щодо амортизації основних засобів. Зокрема, під поняттям «знос» слід розуміти частину вартості майна, яка відображає ступінь втрати ним вартості; «зношення» визначається як об'єктивний процес зменшення корисності об'єкта (його фізичне та моральне старіння), що в подальшому унеможлиблює його використання за призначенням; під поняттям «амортизація» запропоновано розуміти процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту.

3. Визначено роль інформаційної складової обліку в забезпеченні проведення амортизаційної політики на макро- та мікрорівнях. Встановлено, що на формування амортизаційної політики підприємства впливають ряд зовнішніх

факторів (амортизаційна політика держави, науково-технічний прогрес, галузь діяльності, вид діяльності, рівень інфляції, податкова, грошово-кредитна, цінова та інвестиційна політики держави) та внутрішніх факторів (вартість необоротних активів, строк корисної експлуатації необоротних активів, технологія виробництва, рівень комп'ютеризації, методи амортизації необоротних активів, вартісна межа віднесення до об'єктів основних засобів, їх переоцінка).

4. Запропоновано сформувані відповідні положення облікової політики, для ефективної організації та дієвої методики ведення бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів (в т. ч. основних засобів як складової необоротних активів) з метою надання повної, достовірної та своєчасної облікової інформації для потреб управління. Зокрема:

- в методичній частині облікової політики визначається порядок оцінки необоротних активів; встановлюється ліквідаційна вартість необоротних активів; визначається строк корисного використання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів; визначається метод амортизації; закріплюється вартісна межа віднесення до об'єктів основних засобів;
- в організаційній складовій облікової політики в частині амортизації необоротних активів врегульовуються питання визначення особи, її прав, обов'язків та встановлення сфери відповідальності щодо ведення бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів;
- в технічній – перелік первинних документів щодо амортизації необоротних активів; застосування форм внутрішньої звітності щодо амортизації основних засобів, порядок їх складання і строки подання; визначення прийомів внутрішнього контролю щодо амортизації основних засобів.

5. Встановлено, що існує ряд типових документів з обліку основних засобів. Дані документи відображають неактуальну для сьогодення інформацію, є громіздкими, тому в кваліфікаційній роботі запропоновано

удосконалення типових форм ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів», зокрема запропоновано забрати пункт «Джерело придбання», оскільки така інформація не є необхідною у даних формах первинних документів та доповнити інформацією про переоцінку об'єкта.

6. Запропоновано створювати амортизаційний фонд на оновлення необоротних активів, особливо в частині основних засобів виробничого призначення. Розрахунок суми амортизації основних засобів, яка підлягатиме відрахуванню до амортизаційного фонду, необхідно здійснювати шляхом множення питомої ваги амортизації основних засобів у повній собівартості продукції на величину собівартості реалізованої продукції. Зазначимо, що розрахунок собівартості необхідно здійснювати після закінчення кожного звітного періоду (звітного місяця).

Пропоновані варіанти створення амортизаційного фонду:

- Амортизація основних засобів виробничого призначення відображається записом Дт 91 Кт 13, амортизаційні відрахування відображати у складі витрат записом Дт 91 Кт 47.4, а при витрачанні цих сум на капітальний ремонт чи оновлення складати запис: Дт 47.4 Кт 20, 22, 31, 372, 65, 66, 63,685 та ін.
- резерв створюється з нерозподіленого прибутку один раз на рік. Створення резерву відображати Дт 44.3 Кт 47.4, а при витрачанні цих сум на капітальний ремонт, оновлення складати запис: Дт 47.4 Кт 20, 22, 31, 372, 65, 66, 63,685 та ін.

7. Визначено переваги створення амортизаційного фонду з прибутку, зокрема це є додаткове джерело фінансування виплат щодо відновлення основних засобів за рахунок власного капіталу; вилучення частки нерозподіленого прибутку на створення різного роду резервів відповідає його економічній сутності, яка полягає у розширеному відтворенні, тобто реінвестуванні його частини в економічний розвиток підприємства.

8. Доведено, що основні засоби суттєво впливають на результати господарської діяльності підприємства, тому контроль за станом їх збереження, наявності й ефективності використання повинен бути ретельним, повним, достовірним, обґрунтованим та відповідати чинному законодавству. Аудит як вид контролю є необхідним та обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією – передумова успішного функціонування підприємств. Аудит операцій з основними засобами є складовою аудиту активів підприємства і сприяє вчасному виявленню помилок і шахрайств, підвищенню ефективності використання основних засобів і забезпеченню належної якості ведення обліку.

Запропоновано аудит основних засобів проводити за наступними етапами:

- Етап 1. Визначення об'єкта аудиту.
- Етап 2. Призначення суб'єкта аудиту та його ознайомлення з правами та обов'язками.
- Етап 3. Формування завдань аудиту обліку основних засобів.
- Етап 4. Вибір методики аудиту обліку основних засобів.
- Етап 5. Виявлення та усунення помилок або надання рекомендацій по їх усуненню, складання аудиторського висновку.

9. Встановлено, що аудит амортизаційних відрахувань є важливою складовою аудиту основних засобів та запропоновано проводити в такій послідовності: аудит нарахування амортизаційних відрахувань, аудит формування амортизаційного фонду, аудит використання амортизаційного фонду.

10. Складовою частиною аудиту основних засобів є проведення аналізу ефективності використання основних засобів. Проведений аналіз стану, складу, динаміки та ефективності використання основних засобів в ПП «Форвард-Орто» свідчить про те, що підприємство володіє значною кількістю основних засобів, значну частину серед яких становлять основні засоби виробничого призначення, які в підприємстві поступово оновлюються. Проте, негативним явищем в діяльності ПП «Форвард-Орто» є те, що основні засоби виробничого

призначення зношені на 48-61%, тому є застарілими і потребують оновлення, модернізації. В результаті цього придатними до використання на кінець 2019 р. є лише 39% вартості всіх основних засобів ПП «Форвард-Орто».

Коефіцієнт оновлення за досліджений період є невисоким, і за декілька років залишився незмінним, тому підприємству слід прийняти міри про залучення інвестицій та купівлю нових виробничих основних засобів.

Рентабельність основних виробничих засобів ПП «Форвард-Орто» є високою, але має тенденцію до зменшення. У 2017 р. рентабельність становила 87%, а в 2019 р. зменшилась до 60%.

Отже, запропонована методика аудиту основних засобів забезпечує проведення своєчасної, достовірної та повної перевірки операцій з надходження, нарахування зносу основних засобів, формування та використання амортизаційного фонду для виявлення неправомірностей та порушень і попередження їх повторення у майбутньому.

### Список використаних джерел

1. Алексєєв І. В. Планування оновлення структури основних засобів на стадії науково-технічної підготовки виробництва / І. В. Алексєєв, Фещур Р. В. , А. В. Мазур // Економіка та держава. – 2013. – № 5. – с. 37-40.
2. Белоусов А. Шляхи гармонізації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит, 2005.- №11, с.11-16.
3. Білик М. Принципи амортизаційної політики в сучасній вітчизняній економіці / М. Білик // Фінанси України. – 1997. – № 10. – с. 48-56.
4. Білова Наталя Безоплатно отримали об'єкт основних засобів. Як його облікувати? / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – 21 листоп. (№ 93) : Безоплатне отримання. – с. 11-19.
5. Білова Н. Виявили викрадення об'єкта основних засобів. Що в обліку? / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – 18 листоп. (№ 92). – с. 16-21.
6. Т.Г. Бурденюк, В.М. Панасюк, В.А. Шухманн Методики аналізу ефективності впровадження технологій інформаційної безпеки підприємства. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія. Матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції - Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – С. 77-79
7. Богач М. Продаж основних засобів за бартером: облік обміну на товари, роботи, послуги / М. Богач // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – 4 трав. (№ 41). – с. 4-8.
8. Боголюбенко М. Основні засоби в обліку юросіб-єдиноподатників / М. Боголюбенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2015. – № 81 (8 жовт.). – с. 33-36.
9. Боднарюк В. Амортизація основних засобів як спосіб оптимізації податку на прибуток / В. Боднарюк // Економічний аналіз. – 2013. – Вип.

- 12, ч. 3. – с. 44-47.
10. Большой экономический словарь / А.Н. Азрилиян, О.М. Азрилиян, Е.В. Калашникова и др. – [4-е изд. доп. и перераб.]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
  11. Борисенко З.Н. Амортизаційна політика / З.Н. Борисенко. – К.: Наукова думка, 1993. – 136 с.
  12. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.
  13. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посібник.] / Ф.Ф.Бутинець, Л.Л.Горецька /– Житомир: ПП «Рута», 2002. – 615с.
  14. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: навчальний посібник [для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”]. Ч. I. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928. с.
  15. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. / За ред. Р.Л. Хом’яка, В.І. Лемішевського. – [6-е вид., доп. і перероб.]. – Л: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект–Захід», 2007. – 1200 с.
  16. Бухгалтерський облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За ред. Ф.Ф. Бутинця [8-е вид., доп. і перероб.] – Житомир.: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
  17. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.
  18. Валентинова Т. Передача основних засобів в оперативну (операційну) оренду: облік в орендодавця [Текст] / Т. Валентинова // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – 7 листоп. (№ 102). – с. 5-8.
  19. Василенко А. Осовні засоби - 2015: нові правила податкового обліку / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 33 (8 квіт.). – с. 4-10.
  20. Венгерук Н. П. Визнання основних засобів у фінансовому та



- податковому обліку [Текст] / Н. П. Венгерук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2013. – № 1-2. – с. 34-38.
21. Виговська Н. Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи / Н.Г. Виговська. – Житомир. ЖІТІ, 1998. – 340 с.
  22. Вишневецька О.В. Оновлення основних засобів харчової промисловості у контексті агропромислової інтеграції / О. В. Вишневецька // Інноваційна економіка. – 2013. – № 2. – с. 210-213.
  23. Вишневський М. Податок на прибуток підприємств (витрати на утримування основних засобів на що перебувають на консервації і на ліквідацію) [Текст] / М. Вишневський, І. Романюк, І. Улітова // Вісник податкової служби України. – 2013. – № 7. – с. 76-78.
  24. Власюк Г.В. Шляхи вдосконалення основних засобів / Г.В. Власюк, О.І. Зиміна // Держава та регіони. – 2008. – № 4. – с. 32–36.
  25. Войтенко Т., Піроженко О., Маханько О., Кузнєцов В. Усе про облік основних засобів (фондів). / Т. Войтенко, О. Піроженко, О. Маханько, В. Кузнєцов // – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2009. – 440 с.
  26. Волкова С.І. Інформаційна основа визначення поняття «основні засоби» / С. І. Волкова // Донецький національний університет економіки і торгівлі. – 2012.
  27. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х. : Фактор, 2008. – 1008с.
  28. Голов С.Ф. Дискусійні аспекти амортизації / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5.
  29. Голошевич, І. Необоротні активи для продажу - і не основні засоби, і не запаси [Текст] / І. Голошевич // Збірник систематизованого законодавства. – 2013. – Вип. 6 : Облік запасів: склад-виробництво-магазин. – с. 189-193.
  30. Гончар Л.В. Оцінка основних засобів як об'єкта інвестиційно-орієнтованого управління / Л. В. Гончар, С. О. Гарна // Інноваційна

- економіка. – 2013. – № 7. – с. 302-305.
31. Гречко С. М. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку та оподаткування / С.М. Гречко. – Житомир. – 2011. – с. 23-31.
  32. Гришина С. В. Учетно-аналитическое обеспечение движения и использования амортизируемого имущества судостроительно-судоремонтных заводов; автореф. дис. на стиск. учет. степени к.э.н.; спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / С. В. Гришина. – Астрахань, 2006. – 20 с.
  33. Гуренко Т.О. Особливості переоцінки основних засобів / Т. О. Гуренко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2012. – № 14. – с. 18-23.
  34. Довбиш Г. В. Амортизація основних засобів: філософія обліку нарахування і використання / Г.В. Довбиш // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 212: В 6 т. – Том IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – с. 994-1001.
  35. Еременко Т. В. Особенности учета амортизации; автореф. дис. на стиск. учет. степени к.э.н.; спец. 08.00.12»Бухгалтерский учет, статистика» / Т.В. Еременко. – Санкт-Петербург, 2011. – 20 с.
  36. Еременко Т. В. Концепция амортизации О. Шмаленбаха / Т. В. Еременко // Финансы И бизнес. – 2010. – № 3.
  37. Загородній А.Г., Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: Навч. посіб./ А. Г. Загородній, Г. О. Партин /. – 3-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання; КОО, 2010. – 377 с.
  38. Загородній В. Г., Мних Є. В., Рудницький В. С. Облік, аналіз та аудит. Навчальний посібник./ В. Г. Загородній, Є. В. Мних, В. С. Рудницький / – К.: Кондор, 2009. – 618 с.
  39. Загородній А. Г. Інвестиційний словник: [навч. посібник] / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. – Львів: Видавництво

- «Бескид Біт», 2005. – 512 с.
40. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
  41. Закон України «Про внесення змін до Господарського Кодексу України» № 2668-IV від 16 червня 2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2668-15>.
  42. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 959-XII від 16 квітня 1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
  43. Закон України «Про інвестиційну діяльність» № 1560-XII від 18 вересня 1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.
  44. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» : за станом на 01.01.2014р. / [Електронний ресурс]: за даними сайту / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
  45. Занько Б. Бухгалтерський та податковий облік ліквідації основних засобів / Б. Занько // Справочник економіста. – 2013. – № 9. – С. 56-65.
  46. Занько Б. Продаж основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Б. Занько, Л. Пінчук // Справочник економіста. – 2010. – № 5 : Управление денежными средствами. – с. 35-40.
  47. Зима Ю. Особливості застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в обліку основних засобів / Ю. Зима // Економічний аналіз. – 2013. – Вип. 12, ч. 4. – с. 211-214.
  48. Золотогоров В. Г. Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотогоров. – Мн.: Польша, 1997. – 571 с.
  49. Золотухін О. Бухгалтерський облік основних засобів: від придбання до вибуття / Олександр Золотухін // Вісник податкової служби України. –

2012. – № 40. – с. 18-32.
50. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: Навчальний посібник / В. М. Івахненко. – 5-те вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2006. – 261 с.
51. Івахненко В.М. Теорія економічного аналізу: Навчальний посібник/ В. М. Івахненко. – К.: КНЕУ, 2006. – 232 с.
52. Ільяшенко С. Безкоштовне передання основних засобів: облік і документальне оформлення / Сергій Ільяшенко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – 5 лип. (№ 62). – с. 42-46.
53. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon2.rada.gov.ua>
54. Іскрижицька Ф. Відображаємо в обліку основні засоби, отримані від юрфізосіб у натуральній формі / Ф. Іскрижицька // Головбух : Бюджет. – 2018. – № 16 (30 квіт.). – с. 10-17.
55. Іскрижицька Ф. Обліковуємо основні засоби та запаси за оновленими Методрекоме́ндаціями / Ф. Іскрижицька // Головбух : Бюджет. – 2018. – № 13 (6 квіт.). – с. 6-10
56. Іскрижицька Ф. Основні засоби – натуралка від іншої бюджетної установи. Як обліковувати / Ф. Іскрижицька // Головбух : Бюджет. – 2018. – № 18 (14 трав.). – с. 10-15.
57. Іскрижицька Ф. Як у Примітках до річної фінзвітності ф. № 5-дс поінформувати про основні засоби / Ф. Іскрижицька // Головбух : Бюджет. – 2018. – № 1 (9 січ.). – с. 16-25.
58. Карпова В. Основні засоби у платників єдиного податку /В. Карпова // Збірник систематизованого законодавства. – 2017. – № 3. – с. 75-78.
59. Каменська Т.О. та ін. Облік, аналіз та внутрішній аудит витрат виробництва: Навч. посіб. / Т.О. Каменська, І.І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2007. – 128 с.

60. Кармазін В.А. Економічний аналіз: Практикум./ В. А. Кармазін, О. М. Савицька. – К.: Знання, 2007. – 255 с.
61. Коваленко О. Облік вибуття об'єкта основних засобів у вигляді внеску до статутного капіталу [Текст] / О. Коваленко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – 25 черв. (№ 58). – с. 16-18.
62. Коваль О. Строки корисного використання (експлуатації) основних засобів / О. Коваль // Дінай. – 2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://www.tax-expert.in.ua>
63. Колеснікова О.М. Проблемні питання обліку і оподаткування операцій з основними засобами [Текст] / О. М. Колеснікова, О. М. Ганяйло // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – с. 12-15.
64. Крот Ю. Особливості проведення та обліку ремонтів орендованих основних засобів [Текст] / Ю. Крот // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – с. 19-23.
65. Кундеус, О.М. Облік витрат на поліпшення та ремонт основних засобів [Текст] / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2012. – № 12. – с. 264-269.
66. Лесняк В. Методика аудиту операцій з використання та утримання основних засобів [Текст] / В. Лесняк // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 11, ч. 2. – с. 313-315.
67. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посібник. ] / Лучко М. Р.– К.: Знання, 2006. - 105 с.
68. Ляшенко А. Основні засоби придбано за інвалюту: нюанси обліку // А. Ляшенко. // Баланс-Бюджет. – 2018. – № 32 (6 серп.). – с. 15-18.
69. Літвінчук І. Переоцінюємо основні засоби за МСФЗ: інструкція для бухгалтера / І. Літвінчук// Все про бухгалтерський облік. – 2018. – № 12 (7 лют.). – с. 14-18
70. Мужевич Н. В. Вибір оптимального методу нарахування амортизації на будівельну техніку / Н. В. Мужевич // Економічний аналіз / Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського

- національного економічного університету. – Тернопіль. – Випуск 6. – 2010. – С. 272-278.
71. Мужевич Н. В. Методическое обеспечение учета затрат по эксплуатации строительной техники / Н. В. Мужевич // European Applied Sciences Wissenschaftliche Zeitschrift. – Stuttgart, Germany. – 2013. – № 8. – P. 188–190.
72. Мужевич Н. В. Нормативно-правове регулювання обліку витрат у будівництві. Інноваційна економіка. 2013. № 9. С. 196-202. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek\\_2013\\_9\\_30](http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_9_30)
73. Мамедов Р.И.О Совершенствование бухгалтерского учета амортизационных процессов; автореф. дис. на соиск. учет. степени к.э.н.; спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Р.И.О. Мамедов. – Краснодар, 2009. – 20 с.
74. Мартиненко, О.В. Сутність та особливості інвентаризації основних засобів / О. В. Мартиненко, С. О. Гарна, А. М. Шнурко // Інноваційна економіка. – 2013. – № 4. – с. 306-309.
75. Мужевич Н. В. Класифікація будівельної техніки: суть та новітні ознаки / Н. В. Мужевич // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть : Тези доп. VI Міжнар. наук-теорет. конф. студ., асп. і молодих вчених / [відп. ред. З. В. Гуцайлюк]. – Тернопіль, 2008. – С. 203–204.
76. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну від 30.09.2003 р. № 561//[Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293623](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623)
77. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 1.01.2009// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО\\_16](http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16)

78. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS) 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).
79. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: підручн. / Є.М.Мних. – К.: Київ. нац. тогр.-екон. ун-т, 2008. – 514 с.
80. Мужевич Н. В. Принципи економічного аналізу витрат та виконаних робіт будівельними машинами та механізмами / Н. В. Мужевич // 20-річчя аудиту: досягнення, проблеми та перспективи розвитку : Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Сімферополь, 19–20 квітня 2013 р.). – Сімферополь : ДІАЙПІ, 2013. – С. 308–311
81. Мужевич Н. В. Проблемні аспекти відображення в обліку витрат з експлуатації будівельної техніки / Н. В. Мужевич // Сталий розвиток економіки. – 2014. – Вип. 1 (23). – С. 185–193.
82. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Проблемні аспекти оцінки й обліку інвестиційно-інноваційних проектів та програм / І. В. Мельничук, Н. В. Мужевич // Галицький економічний вісник. – Тернопіль, 2018. – № 2. – С. 129-139, URL : [http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27924/2/GEB\\_2019v56n1\\_Melnichuk\\_I-Problems\\_of\\_evaluation\\_123-130.pdf](http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27924/2/GEB_2019v56n1_Melnichuk_I-Problems_of_evaluation_123-130.pdf).
83. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Облік фінансового забезпечення відтворення основних засобів будівельних підприємств / І. В. Мельничук, Н. В. Мужевич // Галицький економічний вісник. – Тернопіль, 2019. – № 1. – С. 123-130, URL : [http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27888/2/GEB\\_2018v55n2\\_Melnuchyk\\_I-Accounting\\_of\\_financial\\_129-139.pdf](http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27888/2/GEB_2018v55n2_Melnuchyk_I-Accounting_of_financial_129-139.pdf)
84. Організація бухгалтерського обліку: Навч. посібн для студ. ден. та заоч. форм навчання спец. «Облік і аудит» / М-во освіти і науки України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, ін-т. обліку і фінансів, каф. бух. обліку; Ю.Д. Чацкіс, Е.С.Гейер, І.О. Власова, О.А. Наумчук. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2010. – 471 с.

85. Облік і податки : від епохи Цибуліно до реалій сьогодення : підручник / за заг. ред. В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2020. - 240 с.
86. Очеретько Л.М. Напрямки гармонізації податкового та бухгалтерського обліку основних засобів [Текст] / Л. М. Очеретько, Л. В. Малишева // Інноваційна економіка. – 2013. – № 3. – с. 297-299.
87. Ошмарін Я.В. Проблеми формування амортизаційної політики підприємства / Я.В. Ошмарін // Тези XXX наукової конференції, присвяченої 45-ій річниці Житомирського державного технологічного університету (10-17 березня 2005 р.).– Житомир: Житомирський державний технологічний університет. – 2005.
88. П(С)БО № 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. № 181 зі змінами і доповненнями// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua.75>
89. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.
90. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник для дистанційного навчання. – Тернопіль : [б. в.], 2020. – 363 с.
91. Панасюк В. М. Інформатизація та цифровізація: Тенденції та напрями розвитку в Україні. Науковий журнал «Інтелект ХХІ», 2020. Випуск. 1. С. 110-126.
92. Панасюк В. М. Москалюк Н. Б., Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання: навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 264 с.
93. Панасюк В. М. Сучасний інструментарій інформаційного забезпечення: обліковий та управлінський аспект. Східна Європа: Економіка, бізнес та Управління. Випуск 2 (25). 2020. С 412-427.
94. Примакова, О. Основні засоби : бухгалтерський та податковий облік. – 2-ге вид., переробл. і доповн. / О. Примакова – Х. : Фактор, 2003. – 144 с.



95. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JF5H901V.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF5H901V.html)
96. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 07.02.2013 № 73// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
97. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 року № 92 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
98. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995р. № 352. [Електронний ресурс].– Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN321.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN321.html).
99. Прокопенко В.Вибуття основних засобів / В. Прокопенко // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – 9 верес. (№ 83). – с. 21-27.
100. Протасова Н. Методи нарахування амортизації: що краще обрати / Н. Протасова // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – 21 берез. (№ 27). – с. 6–12.
101. Рибченко М.Ф. Проблеми та шляхи вдосконалення основних засобів / М.Ф. Рибченко, В.М. Кириленко // Держава та регіони. – 2007. – № 6. – с. 135–137.
102. Рудченко Н. Методичні підходи до регулювання процесу відтворення основних фондів / Рудченко Н., Омелянчик Н., Тютюн М. // Економіка України. – 1997. – № 2. – с. 52-58.
103. Рогозний С. Основні засоби за МСФЗ: особливості визнання та оцінки // Все про бухгалтерський облік. – 2019. – № 27 (22 берез.). – с. 4-10.
104. Сирота, О. В. Проблематика визначення економічної сутності категорії «основні засоби» / О. В. Сирота, Г. М. Підлісецький // Економіка та держава. – 2013. – № 2. – с. 51-55.

105. Современный толковый налоговый словарь / [Сост. А.В. Началов]; под ред. А.Э. Сердюкова. – М.: ООО ИИА «Статус-Кво 97», 2006. – 480 с.187
106. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 599 с.
107. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
108. Старицький Т.М. Методичні основи економічної діагностики відтворення і ефективності використання основного капіталу/Т. М. Старицький. // Агроінком. – 2005. – № 7 – с. 56–60.
109. Сук Л.К. Продаж об'єктів основних засобів / Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2012. – № 10. – с. 22-26.
110. Тимощук С. Податковий облік витрат на ремонт і поліпшення основних засобів [Текст] / С. Тимощук // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 29. – с. 11-14.
111. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997.
112. Чалий І. Відстрочені податки: переоцінка основних засобів [Текст] / І. Чалий // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2013. – 25 берез. (№ 12). – с. 70-72.
113. Чалий І. Основні засоби за МСБО та П(С)БО: 7 головних відмінностей // Все про бухгалтерський облік. – 2018. – № 32 (4 квіт.). – с. 27-29.
114. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / В. Г. Швець. – 3-тє вид., перероб. і допов. – К. : Знання, 2008. – 535 с.
115. Шевченко Інна Нестачі та надлишки основних засобів: відображення в обліку / Інна Шевченко // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – 4 груд. (№ 112). – с. 16-18.
116. Шелін С. В. Особливості обліку амортизації основних засобів в автоматизованій системі / С. В. Шелін // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2013. – № 6. – с. 28-30.

117. Ширяева Л.В. Методы нормирования амортизационных отчислений: исторический аспект, современное состояние, международный опыт и перспективы развития / Л.В. Ширяева // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 127. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2002. – 220 с. – с. 141-159.
118. Шот А. Оновлення основних фондів – складова частина структурної перебудови економіки / А. Шот // Регіональна економіка. – 1999. – № 1. – с. 93-102.
119. Щем'якіна Н.В. Амортизація основних засобів: проблеми та методи вирішення / Н.В. Щем'якіна. – Донецьк, 2009. – 97 с.